

تقييم جودة أداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية – دراسة تطبيقية في عدد من مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في إقليم كردستان العراق-أربيل

يونس عمر محمد نوري^١ - پرژین شیخ محمد عزیز^٢
^١ ديوان الرقابة المالية، إقليم كردستان- العراق.
^٢ قسم التقنيات المحاسبية، الكلية التقنية الإدارية، جامعة
أربيل التقنية، أربيل.

المستخلص:

عمل التدقيق الخارجي عبارة عن تقديم خدمات تدقيق القوائم المالية وإبداء الرأي على القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية، وكما هو معلوم فإن الأطراف المستفيدة من القوائم المالية كثيرة وعديدة مثل المستثمرون، المقرضون، حملة الأسهم، الحكومة. وللاطمئنان على صحة وعدالة القوائم المالية يجب أن تدقق من قبل شخص أو مؤسسة تدقيقية، وهذا ما يطلق عليه التدقيق الخارجي، وهنا تظهر أهمية التدقيق الخارجي في إنجاز الأعمال بجودة عالية وفائقه ليعطي الاطمئنان للأطراف المستخدمة للقوائم المالية. يهدف البحث إلى التعريف بمتطلبات ونطاق معايير التدقيق الدولية رقم (٢٢٠) و(٧٠٠) وكذلك تقييم جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي وذلك بالتطبيق على خمسة مكاتب مراقبة الحسابات

العاملة في إقليم كردستان العراق- أربيل للوقوف على نقاط الضعف والقوة للمدقق الخارجي في العملية التدقيقية من خلال معرفة مدى التزامه في الأداء المهني وفي إعداد التقرير النهائي، بمتطلبات معايير التدقيق الدولية رقم (٢٢٠ و ٧٠٠). ولغرض تطبيق الجانب العملي تم اختيار (5) مكاتب مراقبة الحسابات ومن خلال الزيارات الميدانية لهذه المكاتب تم الحصول على المعلومات منهم، تحليل تقاريرهم وتقييم جودة أدائهم من خلال استخدام مؤشرات جودة التدقيق لكل مكتب من المكاتب وكل معيار من المعيارين الدوليين للتدقيق رقم (٢٢٠ و ٧٠٠)، وقد توصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها ما يلي: أعلى مؤشر جودة التدقيق حققه مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥) وفق متطلبات المعيارين (٢٢٠) و(٧٠٠). وأقل مؤشر جودة التدقيق بالنسبة للالتزام بفقرات المعيار (٢٢٠) حققه مكتب مراقبة الحسابات رقم (١). أما أقل مؤشر جودة التدقيق بالنسبة للالتزام بفقرات المعيار (٧٠٠) حققه مكتب مراقبة الحسابات رقم (٢). أما أهم التوصيات فهي توصية الباحثين بضرورة تبني معايير التدقيق الدولية بشكل عام كونها تضيف مصداقية للتقارير المالية وتساهم في دعم وتحقيق الجودة في العملية التدقيقية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، معيار التدقيق الدولي (ISA220) و (ISAV . .).

Article Info:

DOI: 10.26750/Vol(9).No(4).Paper16

Received: 16- November -2021

Accepted: 12-January-2022

Published: 29-September-2022

Corresponding Author's E-mail:

yonisshwany@yahoo.com

Parzheen.Aziz@epu.edu.iq

This work is licensed under CC-BY-NC-ND 4.0

Copyright©2022 Journal of University of Raparin.



المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: المقدمة:

نظراً لاحتمالات التعارض بين مصالح المالكين والإدارة فإن المالكين في حاجة إلى استخدام الوسائل التي تمكنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد من قبلهم لتأكيد رعاية مصالحهم ومصالح الوحدة الاقتصادية ككل، وتمثلت هذه الوسائل بالمطالبة بالتدقيق الخارجي بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة، لكي تزداد موثوقية التقارير المقدمة من الوحدات الاقتصادية والحكم عليها من قبل شخص يتمتع بصفتي الاستقلال والحياد وهو (المدقق الخارجي) ليبيدي رأيه حول مدى عدالة الحقائق التي تضمنتها تلك القوائم المالية. وتطورت مهنة التدقيق الخارجي مع تطورات المجتمع وهدفها هو التوسع للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، حيث يوجد ثلاثة أطراف معينين بتلك المهنة وتحكمهم ثلاثة أبعاد، وهم مقدم الخدمة (المدقق الخارجي)، طالب الخدمة (إدارة الوحدة الاقتصادية أو العميل)، ومستخدمي البيانات المالية (جمهور المستثمرين، الدائنين، الجهات الضريبية والحكومية) وحيث أن مهنة التدقيق تعتبر خدمة وضمنان جودة المعلومات، لذا فإن إضفاء الثقة على القوائم المالية من أهم أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها، وإلى تحسين مستوى جودة التدقيق. وتمثل جودة التدقيق الخارجي مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق. فالمدقق الخارجي يهيمه أن يكون أداءه المهني بجوده عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم تدقيقها والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم.

ثانياً: مشكلة البحث:

المدقق الخارجي له دور حيوي ومهم في العملية التدقيقية باعتباره ضرورة تتعلق بالأمانة والحيادية في أداء عمله المهني، وإخراج تقريره النهائي الذي يعد في غاية الأهمية بالنسبة إلى مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بمدى ثقتهم بجودة الأداء والتقرير المستقل للمدقق ومدى اعتمادهم عليه في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية، على هذا الأساس يمكن إظهار مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. هل إن أداء المدقق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في إقليم كردستان هو على وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA ٢٢٠) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية؟

٢. هل إن تقرير المدقق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في إقليم كردستان يعد على وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISAY ٠٠) تكوين الرأي في القوائم المالية؟

ثالثاً: هدف البحث:

تتمثل أهداف الدراسة بما يأتي:

١. التعرف على متطلبات وأهداف معايير التدقيق الدولية (ISA ٢٢٠) و (ISAY ٠٠).

٢. تقييم جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في مكاتب مراقبة الحسابات العاملة في إقليم كردستان- أربيل للوقوف على نقاط الضعف والقوة للمدقق في العملية التدقيقية، وذلك من خلال معرفة مدى التزامه في الأداء المهني، وفي إعداد التقرير النهائي، بمتطلبات معايير التدقيق الدولية (ISA ٢٢٠) و (ISAY ٠٠).

رابعاً: فرضية البحث:

تکمن فرضيات الدراسة في الآتي:

1. يلتزم المدقق الخارجي في مكاتب مراقبة الحسابات العاملة في إقليم كردستان العراق – أربيل بجميع متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA ٢٢٠) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية).
2. يلتزم المدقق الخارجي في مكاتب مراقبة الحسابات العاملة في إقليم كردستان العراق- أربيل في إعداد تقريره النهائي بجميع متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISAY ٠٠) تكوين الرأي في القوائم المالية).

خامساً: أهمية البحث:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية عمل المدقق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في إقليم كردستان في طمأننة مستخدمي البيانات المالية حول مصداقية وموضوعية وجودة الأداء المهني وجودة التقرير النهائي الذي يبدي فيه المدقق رأيه حول التقارير المالية التي قام بتدقيقها، وكذلك تنبع أهمية هذه الدراسة من ضرورة التقييم لمستوى جودة الأداء المهني لعمل المدقق للوقوف على نقاط الضعف والقوة في العملية التدقيقية، وذلك في ظل المعيار المتعلق برقابة جودة أداء المدقق الخارجي والمعياري الخاص بتقرير المدقق.

سادساً: منهج البحث وأسلوب جمع البيانات:

تم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات لأنجاز البحث على جانبين:

1. الجانب النظري: وذلك من خلال الاعتماد على المصادر من الكتب العربية والأجنبية والدوريات والبحوث والرسائل والإطاريح الجامعية وشبكة الأنترنت.
2. الجانب التطبيقي: وذلك من خلال الاعتماد على جمع البيانات والتقارير المالية وتقارير المدققين في عدد من مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في إقليم كردستان، واستخدام منهج تحليل المحتوى للبيانات والتقارير.

سابعاً: حدود البحث:

1. الحدود المكانية: اقتصر الجانب التطبيقي من الدراسة على بيئة إقليم كردستان المتمثلة بخمسة مكاتب مراقبة الحسابات في إقليم كردستان العراق- أربيل.
2. الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية في الدراسة بالفترة الزمنية الحالية.

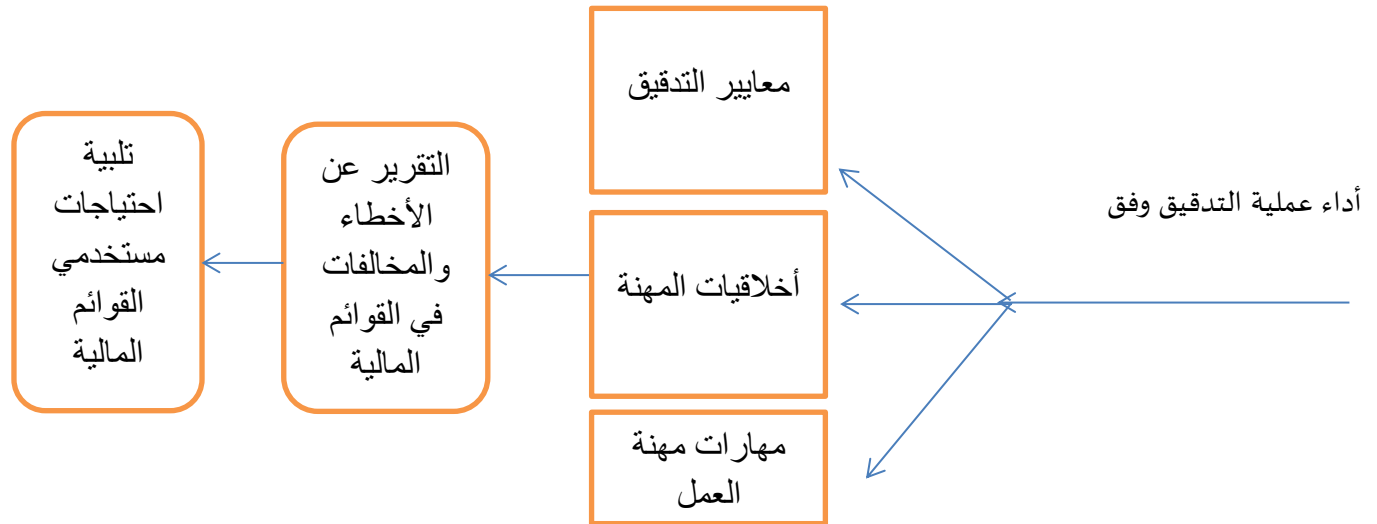
المحور الثاني: جودة التدقيق الخارجي

أولاً: تعريف التدقيق وأهميته:

في التعريف الحديث لتدقيق الحسابات من قبل لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA في سنة 1973 بأنه "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق" (جمعة، 2005: 5). يمكن القول بأن أهمية وظيفة التدقيق هي إضفاء المصداقية على القوائم المالية، والقوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولية المدقق هي إضفاء المصداقية، ومن خلال عملية التدقيق، يقوم المدقق بتحسين فائدة قيمة القوائم المالية، لكنه يزيد أيضاً من مصداقية المعلومات الأخرى غير المدققة الصادرة عن الإدارة (Hayes, et al., 2005: 4).

ثانياً: مفهوم وتعريف جودة التدقيق خارجي:

ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، ومنها جودة التدقيق، ورقابة الجودة، وتأكيد (ضمان) الجودة، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين (بهونج كونج) إلى أن تأكيد الجودة: عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، وأما رقابة الجودة. فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة (اللهبي وخلف، 2013:263). وعرف (De Angelo 1981) جودة التدقيق بأنها "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق" (Chadegani، 2011: 213) وعرف (Knapp 1991) جودة خدمات التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها "تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي وعليه فإن المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية" (الزيدي، 2014:53). وفي ضوء ماتقدم من تعريفات لجودة التدقيق يرى الباحثان أنه يمكن تصوير تعريف جودة التدقيق كما هو موضح في الشكل (1)



الشكل (1)

تعريف جودة التدقيق

المصدر/ من إعداد الباحثين

ثالثاً: أهمية جودة التدقيق الخارجي:

أهمية جودة التدقيق هي من خلال المجالات الآتية: (الحسيني والسعبري، 2017:1536)

١. تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية.
٢. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
٣. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
٤. تخفيض صراعات الوكالة.
٥. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

ويرى الباحثان أن لجودة التدقيق أهمية كبيرة للعديد من الأطراف المستفيدة من البيانات المالية؛ لأن هذه البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية تعتبر المصدر الرئيس لمساعدة المستخدمين وأصحاب المصالح والمستثمرين في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، لأن سلامة

ودقة هذه البيانات تعتبر مدخلات واتخاذ قراراتهم الأستثمارية، وإن جودة التدقيق يعزز إمكانية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، وبالتالي يقلل من مشاكل الوكالة بين المالكين والإدارة.

رابعاً: عناصر الرقابة على جودة التدقيق:

تتعلق العناصر الآتية بالرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق (المصدر، 2013:45) (التمييز، 2012:206):

١. الاستقلالية: على الشرك المسؤؤل عن المهنة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام أعضاء المهمة بمتطلبات الاستقلالية.
٢. الإشراف: يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف كافيين ومراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من أجل توفير تأكيد معقول بأن الأعمال كافة منجزة حسب مستوى نوعية مقبول.
٣. الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مكتب التدقيق أو خارجه من قبل من يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة وأن يتم التوثيق المناسب للمواضع التي تتم الاستشارات فيها ونتائج الاستشارات والقرارات المتخذة بناء عليها.
٤. تخصيص الموظفين: وضع ما يلزم من الإجراءات والسياسات لزوم تخصيص أفراد المكتب على مهام التدقيق بما يضمن أن المهنة المناسبة للشخص المناسب أي المهياً علمياً وعملياً.
٥. التوظيف: وضع سياسات وإجراءات تكفي لتوفير تأكيد معقول أن الموظفين بسمات ملائمة تمكّنهم من أداء العمل بجودة عالية.
٦. الترقية: وضع السياسات والإجراءات الخاصة بترقية المدقق في مكتب التدقيق بما يضمن أن المدقق الذي تم ترقيته يتمتع بالمؤهلات الكافية للوفاء بمسؤوليات منصبه الجديد.
٧. قبول واستمرار الزبائن: وضع ما يلزم من السياسات والإجراءات لتحديد إمكانية قبول العملاء الجدد واستمرارية تقديم الخدمة لهم؛ وذلك لكي لا يتم قبول عميل يفتقر إلى النزاهة.
٨. التطوير المهني: التأكد من تمتع المدققين في المكتب بالمعرفة اللازمة للقيام بأعمالهم بالإضافة إلى التأكد من توفر برامج التعليم المستمر وبرامج التدريب لتنمية القدرات المهنية لهم، وذلك بوضع السياسات والإجراءات الخاصة بذلك.
٩. التفيتيش: يجب أن يكون هناك مراقبة كفاءة وفاعلية لنظام التدقيق الداخلي بصورة مستمرة، وأن يقوم القسم بتبليغ الموظفين التابعين له عن تلك الإجراءات والسياسات، والتأكد من إدراكهم وفهمهم لها بصورة معقولة.

خامساً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي ولكن أهمها هي كالاتي:

١. حجم مكتب التدقيق: يعتبر حجم مكتب التدقيق من بين العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، فقد أثبتت De Augelo وجود علاقة إيجابية بين حجم المكتب وجودة التدقيق.

(2009, et al, Choi:5)

٢. سمعة مكتب التدقيق: والسمعة تشكل التزام نفسي من أعضاء المنظمة موحدة في اعتقاد مشترك أنه في النهاية سوف تعكس مواقف الأفراد (Suseno 124، 2013)، وحيث توجد علاقة إيجابية بين سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، إذ أن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق. (المصدر، 2013:50)

٣. القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق: إن إخفاق التدقيق يترتب عليه وقوع خسائر كبيرة يتكبدتها المساهمون وأصحاب المصالح الأخرى، مما يؤدي إلى إثارة الدعاوى القضائية ضد المدقق، وهكذا تم اعتبار غياب الدعاوى القضائية ضد المدقق معبراً عن مستوى

جودة مرتفع، وهذا يعنى إمكانية استخدام عدد الدعاوى القضائية مقياساً عكسياً لجودة التدقيق، كما أن النظرة القضائية التي تحكم المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تجعله أكثر تحفظاً في أدائه المهني (علي، 2009:453).

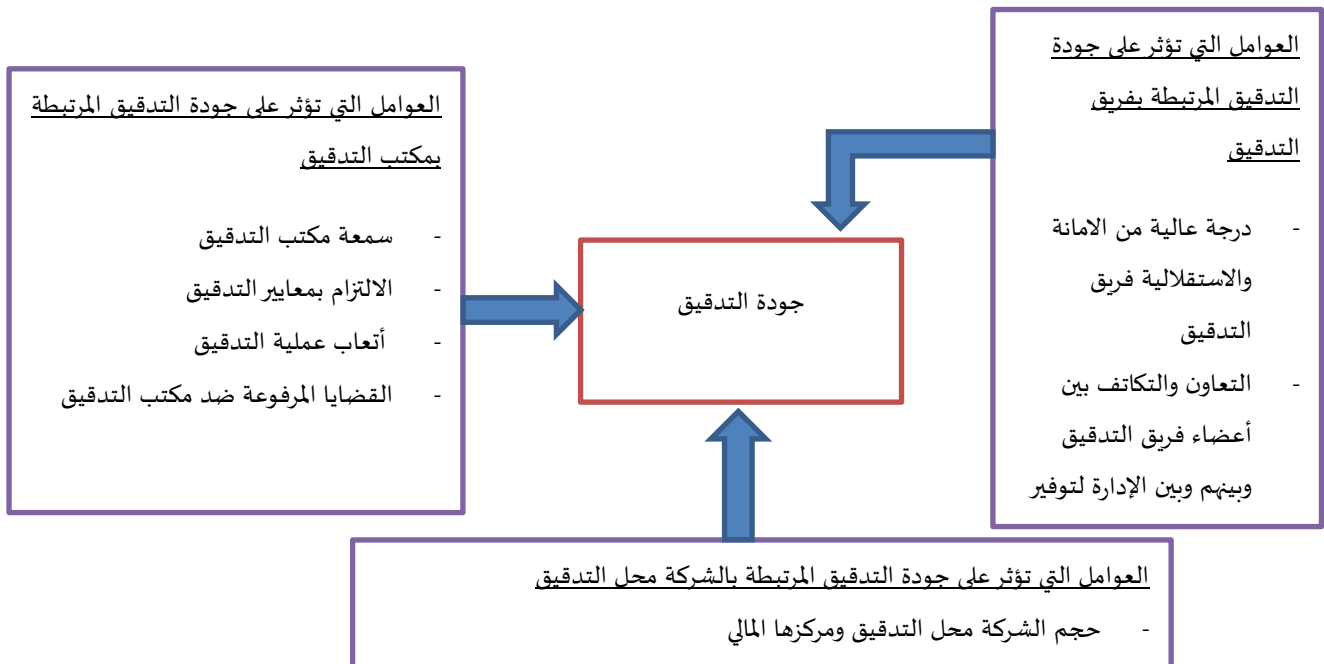
٤. الالتزام بمعايير التدقيق: تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها مستويات الأداء التي يجب الالتزام بها للحكم على مدى جودة عملية التدقيق، كما أن التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية له تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق، حيث يؤدي هذا الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية عند إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية. (الفاضل، 2017:78).

٥. أتعاب عملية التدقيق: إن عملية تحديد أتعاب مدقق الحسابات هي عملية شديدة التعقيد وذلك لتعدد العوامل التي تؤثر في تقدير تلك الأتعاب؛ إذ يهدف المدقق إلى الوصول إلى الرأي الفني المحايد على صدق القوائم المالية وسلامتها من خلال الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية والتحقق من سلامتها (الحدوه، 2015:26).

٦. استقلال المدقق: استقلالية مدقق الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية استقلالية مدقق الحسابات، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية (المطارنة، 2013:87).

٧. حجم الشركة محل التدقيق ومركزها المالي: ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك منشآت فردية، وهي منشآت تتميز: أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكون حجمها وانفصال ملكيتها، وتختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلباً على التدقيق؛ وذلك نتيجة لأنفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن التدقيق إلزامية على هذا النوع من الشركات (الأهدل، 2008:34).

في ضوء ماتقدم يرى الباحثان من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق أنه يمكن تصنيف هذه العوامل بصورة أخرى إلى ثلاثة أصناف ويمكن عرضها كما في الشكل (٢):



الشكل (٢) - العوامل المرتبطة بجودة التدقيق

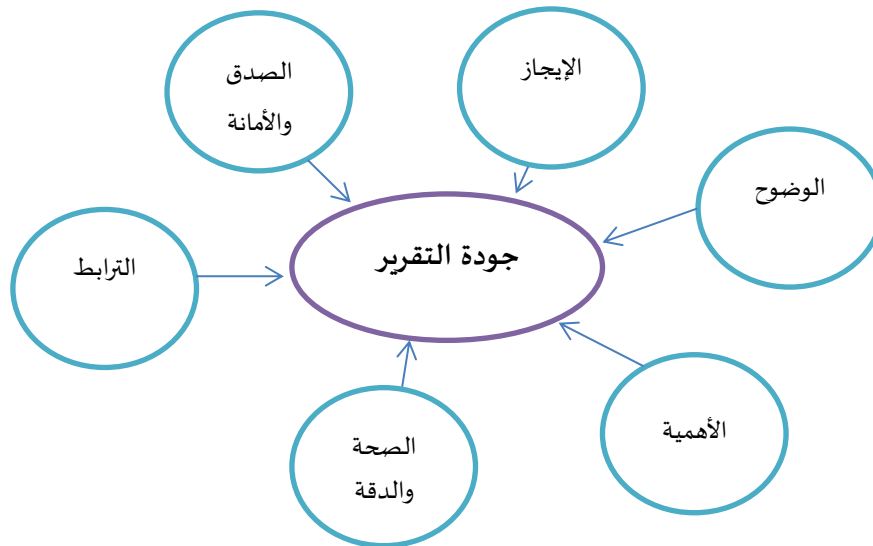
المصدر/ من إعداد الباحثين

سادساً: جودة تقرير المدقق الخارجي:

يتم تحديد جودة تقرير المدقق الخارجي من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها؛ لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يصف ويعرف جودة تقرير المدقق الخارجي تعريفاً شاملاً قاطعاً، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لهذه الجودة وأساليب تحديدها، ولكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدم المعلومات عند تحديدها (حداد، 2016: 29)

ويعتبر تقرير مدقق الحسابات حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها، ومن الطبيعي أن يفترض مدقق الحسابات وهو بصدد إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة، وبالقوائم المالية العادية وبالعمليات التجارية الأساسية، ومن الطبيعي أن تكون العبارات الواردة جميعها في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود وتستطيع أن توجز الخصائص الرئيسة لجودة التقرير في الآتي: (المطارنة، 2013: 119)

١. الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولاً أكثر من اللازم، وأن لا يكون هناك جُملاً أو كلمات غير مترابطة، وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.
٢. الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بصورة واضحة.
٣. الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
٤. الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
٥. الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة، وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
٦. الصدق والأمانة: يجب أن يكون المدقق متحيزاً في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضّح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانه. وبناءً على ما سبق يمكن توضيح خصائص جودة التقرير كما هو موضح في الشكل (٣)



الشكل (٣)

جودة تقرير المدقق الخارجي

المصدر: من إعداد الباحثين.

سابعاً: العلاقة بين جودة التقرير وجودة التدقيق:

على المدقق الخارجي تطبيق إجراءات رقابة جودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام المدقق بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، ومن ثم فجودة تقرير المدقق الخارجي تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الأنتهازي. فرقابة الجودة في التدقيق تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية التدقيق الخارجية، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، إذ هي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به التدقيق؛ وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير المدقق ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء أدائه لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وكذا معايير التدقيق الدولية، (العين والحكيم، 2013:560) والتقرير هو خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي. (نبيل، 2017:13) وبذلك تحدد جودة تقرير المدقق الخارجي الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية (العين والحكيم، 2013:560).

ويرى الباحثان أن تقرير المدقق يعدّ حصيلة العملية التدقيقية التي بناء عليها يتم إبداء الرأي من قبل المدقق. وأنه يمثل حلقة الوصل بين المدقق وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها؛ وبذلك يمكن القول بصورة عامة إنّ هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وبين جودة تقرير المدقق الخارجي، فكلما كانت جودة عملية التدقيق عالية كلما قد أثر ذلك بصورة إيجابية على جودة تقرير المدقق الخارجي؛ لأنه كما هو معروف أن العملية التدقيقية تمر بعدة مراحل أساسية. وكل مرحلة تؤثر على الأخرى، وتمثل مرحلة التقرير النهائي إحدى المراحل المهمة (والمرحلة الأخيرة) في عملية التدقيق.

المحور الثالث: معايير التدقيق الدولية (بالتركيز على المعيارين ٢٢٠ و ٧٠٠)

أولاً: تعريف وأهمية معايير التدقيق الدولية:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير التدقيق بأنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات" (Soltani, 2007:131).

يرى الباحثان بأنه يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية بأنها الإرشادات أو القواعد الأساسية التي توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق للقياس والحكم في أثناء أداء المهنة التي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية، ومن ثم فإنّ المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم.

ويمكن الإشارة إلى أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط الآتية: (يوسف، 2015:12) (لونسية، 2017:86)

١. تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.

٢. إن مختلف التغيرات (التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات) أن تفرض حاجة توحيد الأساس.

٣. تكون أكثر تجانساً بين الدول مقارنة بالمعايير الوطنية (المحلية).

٤. الشركات المتعددة الجنسيات توجب توحيد المعايير.

٥. المساعدة على إجراء مقارنات مالية دولية.

٦. يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ولاسيما مناطق التطور والتنمية.

٧. التدقيق الفعال ذو مصداقية ضروري في حالات فصل الإدارة عن الملاك بسبب اختلاف الثقافات، والنظم الاقتصادية، والسياسات لشركات متعددة الجنسيات.

ثانياً: مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق:

إن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية هي الجهة المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وإعداد القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق في العراق، وتم تأسيسه في 1988/3/22 وبناء على مقترح مقدم من قبل ديوان الرقابة المالية، أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق مجموعة من المعايير المحاسبية والتدقيقية وبلغ عدد القواعد المحاسبية (14) قاعدة، وقد صدر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق مجموعة معايير تدقيقية عددها (7) سبعة معايير تدقيقية مستقاة من معايير التدقيق الدولية والأمريكية، وقد أطلق عليها تسمية أدلة التدقيق عن طريق التوافق بين هذه المعايير، والمعايير الدولية، وكما هو مبين في الجدول (١):

الجدول (١)

أدلة التدقيق العراقية

| رقم دليل | اسم الدليل | هدف الدليل | تاريخ الدليل |
|----------|--|---|--------------|
| 1 | مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة The Auditors Responsibility Regarding Subsequent Events | إعطاء إرشادات خاصة بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث المهمة التي تقع بعد تاريخ الميزانية العامة، وتاريخ تقريره، وتلك الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات التي يعبر عنها (بالأحداث اللاحقة). | 1997 |
| 2 | تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية The Auditors Report on Financial statement متطلبات معيار: اسم وعنوان مراقب الحسابات، تاريخ التقرير، الموضوع، فقرة نطاق التدقيق، فقرة الرأي، توقيع مراقب الحسابات، | وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول شكل تقرير مراقب الحسابات الخارجي ومحتواه، الذي يصدر كنتيجة لأنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد بالبيانات المالية وبيان أنواع الرأي الذي يعبر بواسطته مراقب الحسابات في تقريره حول البيانات المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها. | 1999 |
| 3 | المعايير الأساسية التدقيق Basic Auditing Standards | يهدف إلى إعطاء وصف للمعايير الأساسية التي يجب على المدقق أن يلتزم بها لضمان تحقيق أعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة ولتحديد مسؤولياته المهنية، ويتضمن المعايير العامة، والمعايير الأخلاقية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير. | 1999 |
| 4 | دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية Study And Evaluation Of Internal Control System | تقديم الإرشادات الواجب اعتمادها من قبل مراقب الحسابات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به من قبل إدارة المنشأة بقصد تحديد نوع إجراءات الفحص ومجموعها والتدقيق الأساسية المطلوبة، لكي يتمكن في النهاية من إبداء رأيه بالبيانات المالية للمنشأة موضوع الفحص | 2000 |

| | | | |
|------|---|---|---|
| | والتعريف بالإجراءات المعتمدة من قبل إدارة المنشأة لتحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية. | | |
| 2002 | يهدف إلى توفير إرشادات تختص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات المالية، ويتضمن أسباب أهمية التوثيق المناسب وكل ما يتعلق بأوراق العمل. | التوثيق Documentation | 5 |
| 2002 | يهدف إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وإعطاء صورة واضحة لما سيقوم به مراقب الحسابات في وقت معين باستخدام عدد معين من المساعدين، ويتضمن المسؤولية عن التخطيط والتعرف على نشاط المنشأة والخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق والإشراف. | تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها Planning and Supervising on the Auditing Process | 6 |
| 2016 | إن الغرض من هذا الدليل هو توفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بأعمال أجهزة الرقابة العليا وشركات التدقيق والتدقيق الفردي. ويهدف هذا الدليل إلى تطبيق إجراءات رقابة الجودة في عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق لتوفير تأكيد معقول بأن: ١_ التدقيق يمثل مع المعايير المهنية المعتمدة (محلياً ودولياً)، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة. ٢_ إن تقرير المدقق الصادر يتلاءم مع إجراءات التدقيق التي قام بها، وأدلة الإثبات التي حصل عليها، مع الالتزام بما ورد في دليل التدقيق العراقي رقم (٢) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق | رقابة الجودة رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية المتطلبات : مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق ، المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، الموافقة على العلاقات مع الجهات ذات العلاقة واستمرارها وعمليات التدقيق الأخرى، الموارد البشرية، التدقيق، أداء العمليات، مراجعة رقابة جودة العملية، المراقبة، وثائق نظام رقابة الجودة | 7 |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على أدلة التدقيق العراقي

ثالثاً: المعيار التدقيق الدولي (ISA220):

-تمهيد

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1981 معيار التدقيق الدولي رقم (7) (ضبط جودة العمل في التدقيق) الخاص بضبط جودة العمل في التدقيق والذي يتضمن الإرشادات والسياسات والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدقق الحسابات وتتبنها مكاتب التدقيق لتوفير القناعة والمصدقية التي يتبعها مكتب التدقيق من أجل توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي قام بها أنجزت طبقاً للمبادئ الأساسية للتدقيق كما هي مبينه في دليل معايير التدقيق الدولية (الفاضل، 2017: 65)

وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) جهود الرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على معيار رقم (7) "ضبط جودة العمل في التدقيق" ليحمل رقم (220) بعنوان (رقابة جودة تدقيق القوائم المالية)، وذلك في شهر يونيو 1994 حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون أن يغير في الفهم أداء المحتوى (السياسات والإجراءات) (اللهيبي وخلف، 2013: 268).

-نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤوليات محددة للمدقق، فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية. كما يتناول أيضاً- حيثما يكون ذلك ممكناً- مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط وينبغي أن يُقرأ هذا المعيار في سياق المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017:170)

١ - متطلبات المعيار

وكما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) على أن متطلبات رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية تشتمل على المتطلبات السبعة التالية: IAASB، (152-134:2017) (الفاضل، 2017: 66- 73) (أبو يوسف، 2011:49-53)

١. مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق
٢. المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة
٣. الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق
٤. مهمة فريق العمليات
٥. أداء عملية التدقيق
٦. المراقبة
٧. التوثيق (إضافة جديدة حسب آخر إصدار 2009)

رابعاً: متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA700)

-نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تكوين رأي في القوائم المالية. ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير المدقق كمصدر كنتيجة لتدقيق القوائم المالية. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017:1012)

- تكوين رأي في القوائم المالية

١. يجب أن يكون للمدقق رأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
٢. يجب على المدقق، ومن أجل تكوين هذا الرأي أن يستنتج ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول، عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ
٣. المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية تعد مناسبة في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق يجب على المدقق تقويم ما إذا كانت:
- القوائم المالية تفسح بشكل كاف عن السياسات المحاسبية المطبقة. وما إذا كانت هذه السياسات متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.
- المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الوثوق بها، وقابلة للمقارنة، وقابلة للفهم.
٤. يجب أن يتضمن تقويم المدقق ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل الأخذ في الاعتبار ما يلي:
- العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلتها ومحتواها.

- ما إذا كانت القوائم المالية (بما فيها الإيضاحات) تعبر عن المعاملات والأحداث.

- شكل الرأي

٥. يجب على المدقق أن يبدي رأياً غير معدلاً عند استنتاجه أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لإطار التقرير

المالي المنطبق

٦. يجب على المدقق تعديل الرأي في تقريره طبقاً للمعيار (٧٠٥).

٧. إذا كانت القوائم المالية المعدة طبقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل فيجب على المدقق مناقشة الأمر مع

الإدارة.

- رأي المدقق

٨. يجب أن يتضمن القسم الأول من تقرير المدقق رأيه ويجب أن يكون العنوان "الرأي"

٩. يجب أن يتضمن قسم الرأي في تقرير المدقق

- تحديد الوحدة الاقتصادية التي تم تدقيق قوائمها المالية

- تحديد عنوان كل قائمة تشملها القوائم المالية

- ينص على أن القوائم المالية والإيضاحات تم تدقيقها

- تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة

١٠. ينظر إلى عبارة "تعرض بعدل، من جميع النواحي الجوهرية" و"تعطي صورة حقيقية وعادلة" على أنهما متماثلتان. وأنه

استخدام العبارتين يتم من خلال نظام أو لائحة تحكم تدقيق القوائم المالية في الدولة المعنية

١١. عندما يبدي المدقق رأياً غير معدلاً، يكون من غير المناسب استخدام عبارات مثل "مع الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما

يتعلق بالرأي، لكونه توجي برأي مشروط أو إضعاف أو تعديل في الرأي.

١٢. يجب أن يغطي رأي المدقق المجموعة الكاملة من القوائم المالية مثلاً قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات

في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المرفقة.

- أساس الرأي

١٣. أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعدد قسم "الرأي" بعنوان "أساس الرأي"

تاسعاً: عناصر تقرير المدقق الخارجي

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر المكونة له كما نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 700 على النحو التالي:

(المطارنة، 2013:116-117)، (IAASB، 2017:750-805)

(١) عنوان التقرير

(٢) الجهة التي يوجه إليها التقرير

(٣) اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق

(٤) الفترة الافتتاحية أو (التمهيدية)

(٥) فقرة النطاق، يجب أن تتضمن فقرة النطاق مايلي:

- أ- يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.
- ب- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.
- ت- يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبدائه.
- ٦) تكوين رأي في القوائم المالية: يجب أن يكون للمدقق رأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.
- ٧) فقرة الرأي: يجب أن تنص فقرة الرأي في تقرير المدقق بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية، وعلى رأي المدقق فيما فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة .
- ٨) شكل الرأي: يجب على المدقق أن يبدي رأياً غير مقيد عند استنتاجه أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- ٩) أساس الرأي: أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعد قسم "الرأي" بعنوان "أساس الرأي" والذي يتضمن مايلي:
- ينص على أن التدقيق تم طبقاً للمعايير. -يتضمن عبارة بأن المدقق مستقل عن الوحدة الاقتصادية (التي يتم تدقيق قوائمها) طبقاً للمتطلبات الأخلاقية التي يتطلبها التدقيق. -ينص على ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تعد كافية لتوفير أساس لرأيه.
- ١٠) تاريخ التقرير: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق.
- ١١) مسؤولية المدقق يمكن بيان مسؤولية المدقق بمايلي:
- يجب ان يبين التقرير أن مسؤولية المدقق هي ابداء الرأي حول البيانات المالية بناء على عملية التدقيق. - الامتثال للمتطلبات الأخلاقية للحصول على تأكيد معقول يخلو البيانات من الأخطاء الجوهرية وبيان ان التقرير يشير إلى التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والافصاحات في البيانات المالية. - عنوان المدقق: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.
- ١٢) مسؤولية الإدارة: يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح في فقرة خاصة أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار التقارير المالية.
- ١٣) مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق: إذا تولى المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بالإضافة إلى مسؤولياته فيجب تناولها في قسم منفصل في تقرير المدقق بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى"
- ١٤) توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معاً وحسبما هو مناسب. بعد عرض مختصر لأدلة التدقيق العراقية وخاصة فيما يتعلق بالدليل رقم (٢)، تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية، والدليل رقم (٧)، رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، في الجدول (٨). وكذلك بعد عرض مفصل لكل من المعيارين الدوليين للتدقيق (ISA٢٢٠) و (ISA٧٠٠)، يتبين بأن هناك تشابه في ضوابط رقابة الجودة في كل من دليل التدقيق رقم (٧) ومعياري التدقيق الدولي (ISA٢٢٠)، فقد أوضح الدليل رقم (٧) من أدلة التدقيق العراقية مجموعة في ضوابط جودة العمل في التدقيق والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، ومن الملاحظ أن هذه الضوابط تشمل السياسات والإجراءات نفسها

التي تتضمنها ضوابط رقابة الجودة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (ISA ٢٢٠) مع بعض الفرق التي تتمثل بإضافة وإعادة تصنيف بعض الضوابط الأخرى التي تتمثل بالآتي:

- الموارد البشرية.
 - مراجعة رقابة جودة العمليات.
 - وثائق نظام رقابة الجودة.
- ويمكن عمل مقارنة بين ضوابط الجودة حسب دليل التدقيق العراقي رقم (٧) ومعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) كما يلي :

الجدول (٢)

مقارنه بين دليل التدقيق العراقي رقم (٧) ومعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠)

| رقم | ضوابط الجودة وفق معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) | ضوابط الجودة وفق دليل التدقيق العراقي رقم (٧) |
|-----|--|--|
| ١ | مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق (Leadership Responsibilities For quality Audits) | مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو مكتب التدقيق أو شركة التدقيق. (Leadership Responsibilities For quality Audits) |
| ٢ | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (Relevant Ethical Requirements) | متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة (Relevant Ethical Requirements) |
| 3 | قبول واستمرار العلاقة مع العملاء (Acceptance and Continuance of Client Relationships and Audit Engagements) | قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق المحددة (Acceptance and Continuance of Client Relationships and Audit Engagements) |
| ٤ | تعيين فرق التدقيق (Assignment of Engagement Teams) | الموارد البشرية (Human Resources) |
| 5 | أداء عملية التدقيق (Engagement Performance) | أداء العمليات (Engagement Performance) |
| 6 | المراقبة (المتابعة) (Monitoring) | مراجعة رقابة جودة العملية (Engagement quality control Review) |
| 7 | التوثيق (Documentation) | المراقبة (Monitoring) |
| 8 | | وثائق نظام رقابة الجودة (Documentation of the system of quality control) |

المصدر/ من إعداد الباحثين

وفيما يتعلق بدليل التدقيق العراقي رقم (٢)، تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية مقارنة بمعيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) فقد لاحظ الباحثان أن الفقرات الآتية غير مشار إليها في دليل التدقيق العراقي رقم (٢) التي هي المذكورة ضمن فقرات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠):

١. فقرة أساس الرأي، حيث نص معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) على ضرورة أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعد قسم (الرأي) مباشرة بعنوان (أساس الرأي).

٢. فقرة مسؤوليات المدقق عن التدقيق القوائم المالية حيث ينص المعيار على أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعنوان "مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية" ويؤكد على أن هدف المدقق هو الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريف جوهري بسبب الغش أو الخطأ.

٣. فقرة مسؤوليات التقرير الأخرى ينص المعيار قد يقع على عاتق المدقق مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى مكتملة لمسؤولياته.

٤. فقرة (شكل الرأي) ينص معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) على أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعنوان (شكل الرأي) وفيه يبدي المدقق رأياً غير معدلاً عند استنتاجه أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

المحور الرابع : مؤشرات جودة التدقيق لمكاتب مراقبة الحسابات (عينة البحث) وفق معياري التدقيق الدوليين:

٢٢٠،٧٠٠-الجانب التطبيقي

أولاً: نبذة عن مكاتب مراقبة الحسابات في إقليم كردستان العراق-أربيل:

يرجع تاريخ إنشاء وافتتاح أول مكتب من مكاتب مراقبة الحسابات في إقليم كردستان العراق لسنة ١٩٨٥ حتى تأسيس حكومة إقليم كردستان في عام ١٩٩٢، في عام ٢٠٠١ تم تأسيس أول نقابة للمحاسبين والمدققين، في إقليم كردستان بموجب قانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٠ لنقابة المحاسبين والمدققين وبعد هذه المرحلة كانت نقطة انطلاق لدعم المحاسبين والمدققين من قبل النقابة. وبعد ذلك تأسس المعهد العالي للمحاسبين قانونين من قبل نقابة المحاسبين والمدققين إقليم كردستان. والجدول (٣) يوضح عدد المكاتب بين محافظات إقليم كردستان:

الجدول (٣)

عدد المكاتب بين محافظات إقليم كردستان – العراق

| ت | المحافظات | عدد المكاتب | النسبة |
|---|-----------|-------------|--------|
| ١ | أربيل | ٧٦ | %٨٠ |
| ٢ | سليمانى | ٨ | %٨ |
| ٣ | دهوك | ٥ | %٥ |
| ٤ | تحت تدريب | ٧ | %٧ |
| | المجموع | ٩٦ | %١٠٠ |

المصدر/ من إعداد الباحثين

وسيتم أخذ (٥) مكاتب لمراقبة الحسابات عاملة في محافظة أربيل وتطبيق مؤشر جودة التدقيق على هذه المكاتب ولكن مراعاة بعض أصحاب المكاتب وتجنباً لبعض الأمور لم يتم ذكر أسماء المكاتب بل نكتفي فقط بإعطاء أرقام للمكاتب العشرة (من ١- إلى ٥). وتم الاتفاق مع أصحاب المكاتب أن يجيبوا على الأسئلة المطروحة عليهم بشرط عدم ذكر الأسماء وسيتم عرض تقارير بعض المكاتب في الملحق بتسلسل غير مطابق لأرقام المكاتب.

ثانياً: تكييف مؤشر (DIND) كمؤشر لجودة التدقيق

مؤشر (DIND) معروف بمؤشر الإفصاح؛ ولكن هذا المؤشر يمكن استخدامه لأكثر من غرض وبتسميات مختلفة، وحسب العرض المستخدم من أجله؛ ولذلك سوف تستند دراستنا في الجانب التطبيقي من البحث إلى بعض الدراسات التي استخدمها هذا المؤشر في مجالات مختلفة، ومن هذه الدراسات دراسة (1978, Singh&Bhargava) التي استخدمت هذا المؤشر أكدت على جودة الإفصاح،

ودراسة (Singhvi&Desial, 1972) استخدمت مؤشر الإفصاح تحت تسمية (Index-AD-Score Accountability Disclosure) وبعد هذه الدراسة تم مراجعة وتطوير (AD-Score) من قبل (Coy&Dixan, 1993)، وعرف المؤشر بـ (Modified Accountability Disclosure- (MAD-Index) وقد اكتسب هذا المؤشر منذ ذلك الحين مكانة بارزة في سياق تقارير الإفصاح من القطاع العام حيث تم استخدامها وتكييفها من قبل باحثين آخرين في مختلف البلدان. وجاءت دراسة (Coy&Dixon, 2004) وقامت بتنقيح وتطوير (MAD-Index) وسمي بـ (Public Accountability Index- PAI) وقد طور (Coy& Dixon) دراسة (MAD Index) ليلائم الغرض من دراستهما. Abu Bakar& Ahmad, (2009: 85-86).

وبذلك سيتم تكييف هذا المؤشر السابق ذكره واستخدامه لغرض معرفة وتقييم جودة أداء تدقيق مكاتب مراقبة الحسابات (عينة البحث). ويمكن تسميته بـ (مؤشر جودة التدقيق) AQIND (Auditing Quality Index) وذلك لكي يناسب استخدامه في تحقيق الغرض من البحث وهو التعرف على مستوى الالتزام بجودة التدقيق لمكاتب مراقبة الحسابات عينة البحث. ولغرض إنشاء مؤشر جودة التدقيق يجب اختيار مصدر المعلومات الذي يمكن الرجوع اليه لاستخلاص وتحليل المعلومات لاغراض الدراسة. وإن أهم المعلومات الأساسية تتمثل بمعلومات عن واقع إجراءات التدقيق في مكاتب مراقبة الحسابات العاملة في إقليم كردستان- أربيل والحصول على تقارير مراقبي الحسابات في هذه المكاتب عينة البحث وتم إعداد القوائم المعيارية بشكل فقرات تمثل متطلبات كل من معياري التدقيق الدوليين (٢٢٠) و (٧٠٠) وبشكل مفصل.

ثالثاً: خطوات احتساب مؤشر جودة التدقيق:

إعداد مؤشر جودة التدقيق تتمثل بالخطوات الآتية:

الخطوة الأولى:

تتمثل الخطوة الأولى بإعداد القوائم المعيارية رقم (١) و(٢): متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) ومتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠). وتتضمن كل قائمة الفقرات الخاصة بكل معيار.

الخطوة الثانية:

بعد إعداد القوائم المعيارية رقم (١) و(٢) (ISA ٢٢٠) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) و (ISAY ٧٠٠) تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية) تم الحصول على المعلومات من كل مكتب من مكاتب مراقبة الحسابات (عينة البحث) وهذه المعلومات تتعلق بأجوبه وملاحظات هذه المكاتب فيما يتعلق بفقرات تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) وكذلك فحص تقرير مراقبة الحسابات لكل مكتب من المكاتب.

وسيتم استخدام أسلوب ثنائي التفرع (Dichotomous) (Abdulla & Minhat, 2013:164) ويتم إعطاء رقم (١) إذا كانت الفقرة المذكورة في القوائم المعيارية (١) و(٢) تطبق فعلاً من قبل مكاتب مراقبة الحسابات ويعطى رقم (٠) إذا كانت الفقرة المذكورة في القوائم المعيارية رقم (١) و(٢) غير ملتزم بها من قبل مكتب مراقبة الحسابات.

وبذلك، فإن مجموع درجات الجودة الفعلية يعبر عنها بالمعادلة الآتية: (بن تومي، ٢٠١٣: ١٧١ بتصرف من الباحث)

$$ACAQ = \sum_{i=1}^M a_i \dots\dots\dots (1)$$

تم تطبيق المعادلة أعلاه في القوائم المعيارية في الملحقين (١) و(٢)

ACAQ: (Actual Auditing Quality) يمثل مجموع العدد الفعلي لفقرات الجودة للمعيارين (٢٢٠) و(٧٠٠)

a: تأخذ درجة واحد (١) إذا كان مكتب مراقبة الحسابات ملتزم بفقرة الجودة أو درجة صفر (٠) إذا لم يتم الالتزام بفقرة الجودة.

الخطوة الثالثة:

الخطوة الثالثة في تطبيق مؤشر الجودة، تتمثل في حساب قيمة هذا المؤشر من خلال قسمة عدد الدرجات الفعلية للجودة على عدد اقصى الدرجات المعيارية المطبقة والمناسبة لمكاتب مراقبة الحسابات. وتستخدم المعادلة التالية لحساب مؤشر جودة التدقيق

(بن تومي، ٢٠١٣: ١٧٢، بتصرف من الباحث)

$$AQIND = \frac{ACAQ}{APAQ} \quad (2)$$

$$0 \leq AQIND \leq 1$$

تم تطبيق المعادلة أعلاه في القوائم المعيارية في الملحقين (١) و(٢).

AQIND: (Auditing Quality Index) جودة التدقيق الفعلية لمكاتب التدقيق.

ACAQ: (Actual Auditing Quality) العدد الفعلي لفقرات جودة التدقيق.

APAQ: (Applied Auditing Quality) عدد الفقرات القابلة للتطبيق على مكاتب مراقبة الحسابات والتي يتوجب الالتزام بها

رابعا: تطبيق مؤشر جودة التدقيق في مكاتب مراقبة الحسابات عينة البحث:

تم اختيار (٥) مكاتب مراقبة الحسابات عاملة في إقليم كردستان – العراق كجزء من عينة المجتمع (مكاتب المحاسبين القانونيين) وتتألف القائمة التي يقوم عليها مؤشر الجودة المعتمد في هذه الدراسة من ٩٤ فقرة للمعلومات القابلة للتطبيق في مكاتب مراقبة

الحسابات وتتوزع هذه الفقرات إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: تشمل المجموعة الأولى القائمة المعيارية وفق الفقرات المدرجة ضمن متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) التي تتمثل بمتطلبات رقابة جودة التدقيق للقوائم المالية .

المجموعة الثانية: وتتضمن هذه المجموعة القائمة المعيارية المعدة وفق الفقرات المدرجة ضمن متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) والتي تتمثل بمتطلبات تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية. الجدول (٤) يبين عدد وفقرات جودة التدقيق ونسبها.

الجدول (٤)

عدد ونسبة فقرات جودة التدقيق الخارجي

| النسبة % | عدد الفقرات | المعايير | المجموعة |
|-------------|----------------|---|----------|
| 53% | 50 | متطلبات معيار التدقيق الدولي، ورقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية رقم (ISA220) | الأولى |
| 47% | 44 | متطلبات معيار التدقيق الدولي، وتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية (ISA700) | الثانية |
| 100% | 94 | المجموع (APAQ) | |

المصدر: إعداد الباحثين

وكما ذكرنا سابقاً يتم إعطاء درجة (١) للفقرة التي يلتزم بها ودرجة (٠) للفقرة التي لم يلتزم بها وتم احتساب مجموع العدد الفعلي

لفقرات جودة التدقيق في مكاتب التدقيق وفقاً للمعادلة التالية التي تم تطبيقها في القوائم المعيارية رقم (١) و(٢).

$$ACAQ = \sum_{i=1}^M a_i \quad (1)$$

خامسا: تطبيق مؤشر جودة التدقيق في مكتب رقم (١):

النتائج المعروضة في جدول رقم (١١) و(١٢) و(١٣) تبين تطبيق مؤشر جودة التدقيق على البيانات الفعلية لمكتب مراقبة الحسابات وكالاتي:

الجدول (٥) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار ٢٢٠ في مكتب مراقبة الحسابات رقم(١)

| رقم | فقرات المعيار (ISA٢٢٠) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|-------------------------------|
| 1 | مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق | 7 | 3 | 6% |
| 2 | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 3 | 1 | 2% |
| 3 | تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق | 9 | 5 | 10% |
| 4 | مهمة فريق التدقيق | 14 | 1 | 2% |
| 5 | أداء عملية التدقيق | 7 | 3 | 6% |
| 6 | مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة | 5 | 0 | 0% |
| 7 | التوثيق | 5 | 2 | 4% |
| | مجموع | 50 | 15 | 30% |

المصدر/ من إعداد الباحثين

الجدول (٦) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار 700 في مكتب مراقبة الحسابات رقم(١)

| رقم | فقرات المعيار (ISA700) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|----------------------------|
| 1 | عنوان التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 2 | اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق | 1 | 1 | 2% |
| 3 | الجهة التي يوجه إليها التقرير | 2 | 1 | 2% |
| 4 | الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) | 3 | 1 | 2% |
| 5 | فقرة النطاق | 3 | 0 | 0% |
| 6 | تكوين رأي في القوائم المالية | 4 | 2 | 5% |
| 7 | شكل الرأي | 3 | 0 | 0% |
| 8 | رأي المدقق | 5 | 1 | 2% |
| 9 | أساس الرأي | 1 | 0 | 0% |
| 10 | تاريخ التقرير | 3 | 2 | 5% |
| 11 | عنوان المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 12 | توقيع المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 13 | مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية | 10 | 2 | 5% |
| 14 | مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق | 1 | 0 | 0% |
| 15 | مسؤولية الإدارة | 4 | 1 | 2% |
| | مجموع | 44 | 15 | 34% |

المصدر/ من إعداد الباحثين

الجدول (٧) ملخص مؤشر جودة التدقيق لمكتب رقم (١)

| مؤشر الجودة (%) AQIND | عدد بنود الجودة التدقيق | | المجموعة |
|--------------------------|-------------------------|----------------|----------------|
| | الفعلية ACAQ | المعيارية APAQ | |
| 16% | 15 | 50 | معيار (ISA220) |
| 16% | 15 | 44 | معيار (ISA700) |
| 32% | 30 | 94 | المجموع |

المصدر/من إعداد الباحثين من خلال

استعراض نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق كل من معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ ومعيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ استناداً إلى القوائم المعيارية رقم (١) و(٢) والمعروضة في الملحق لمكتب مراقبة الحسابات رقم (١) يتبين من الجدول رقم (١١) بأن إجمالي عدد البنود الملتزم بها فعلاً من قبل المكتب بموجب المعيار (٢٢٠) هو (١٥) بنوداً، بينما بلغ مجموع البنود المعيارية (٥٠) بنوداً وبذلك سيكون مؤشر جودة التدقيق وفق هذا المعيار (٣٠%) وبلغ مؤشر الجودة في فقرة مسؤوليات القيادة لجودة التدقيق (٣/٥٠،٦%) وفي فقرة المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بلغ (١/٥٠،٢%) وفي فقرة تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق (٥/٥٠،١٠%) وفي فقرة مهمة فريق التدقيق (١/٥٠،٢%) وفي فقرة أداء عملية التدقيق (٣/٥٠،٦%) وفي فقرة مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة (٠/٥٠،٤%) وفي فقرة التوثيق (٢/٥٠،٤%).

أما حسب الجدول رقم (١٢) فقد بلغ إجمالي عدد البنود الملتزم بها فعلاً من قبل المكتب بموجب المعيار (٧٠٠) (١٥) بنوداً بينما بلغ مجموع البنود المعيارية (٤٤) بنوداً وبالتالي بلغ مؤشر الجودة لهذا المعيار (٣٤%) ويلاحظ أنّ مؤشر الجودة في فقرة عنوان التقرير بلغ (٢/٤٤،٥%) أما فقرة اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق (١/٤٤،٢%) وفي فقرة الجهة التي يوجه إليها التقرير (١/٤٤،٢%) أما فقرة الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) (١/٤٤،٢%) وفي فقرة النطاق (٠/٤٤،٠%) وفي فقرة تكوين الرأي في القوائم المالية (٢/٤٤،٥%) وفي فقرة شكل الرأي (٠/٤٤،٠%) وفي فقرة رأي المدقق (١/٤٤،٢%) أما فقرة أساس الرأي (٠/٤٤،٠%) وفي فقرة تاريخ التقرير (٢/٤٤،٥%) وفي فقرة عنوان المدقق (١/٤٤،٢%) وفي فقرة توقيع المدقق (١/٤٤،٢%) أما فقرة مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية (٢/٤٤،٥%) وفي فقرة مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق (٠/٤٤،٠%) وفي فقرة مسؤولية الإدارة (١/٤٤،٢%).

أما بالنسبة إلى الجدول رقم (١٣) فيتضح أن ملخص مؤشر جودة التدقيق للمعيارين هو (٣٠/٩٤،٣٢%) حيث بلغ مؤشر جودة التدقيق للمعيار (٢٢٠) (١٥/٩٤،١٦%) وبلغ مؤشر جودة التدقيق للمعيار (٧٠٠) أيضاً (١٥/٩٤،١٦%).

وبذلك تنطبق الملاحظات المذكورة للمكتب رقم (١) على مكاتب مراقبة الحسابات الأخرى: ٢ و٣ و٤ و٥ مع اختلاف النتائج ومؤشرات جودة التدقيق.

سادساً: تطبيق مؤشر جودة التدقيق في مكتب رقم (٢):

النتائج المعروضة في جدول رقم (٨) و(٩) و(١٠) تبين تطبيق مؤشر جودة التدقيق على البيانات الفعلية لمكتب مراقبة الحسابات وكالاتي:

الجدول (٨) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار ٢٢٠ في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٢)

| رقم | فقرات (ISA٢٢٠) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|-------------------------------|
| 1 | مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق | 7 | 2 | 4% |
| 2 | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 3 | 1 | 2% |
| 3 | تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق | 9 | 5 | 10% |
| 4 | مهمة فريق التدقيق | 14 | 5 | 10% |
| 5 | أداء عملية التدقيق | 7 | 3 | 6% |
| 6 | مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة | 5 | 0 | 0% |
| 7 | التوثيق | 5 | 3 | 6% |
| | مجموع | 50 | 19 | 38% |

المصدر/ من إعداد الباحثين

الجدول (٩) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار 700 في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٢)

| رقم | فقرات (ISA700) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|----------------------------|
| 1 | عنوان التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 2 | اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق | 1 | 1 | 2% |
| 3 | الجهة التي يوجه إليها التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 4 | الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) | 3 | 1 | 2% |
| 5 | فقرة النطاق | 3 | 0 | 0% |
| 6 | تكوين رأي في القوائم المالية | 4 | 0 | 0% |
| 7 | شكل الرأي | 3 | 0 | 0% |
| 8 | رأي المدقق | 5 | 1 | 2% |
| 9 | أساس الرأي | 1 | 0 | 0% |
| 10 | تاريخ التقرير | 3 | 2 | 5% |
| 11 | عنوان المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 12 | توقيع المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 13 | مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية | 10 | 2 | 5% |
| 14 | مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق | 1 | 0 | 0% |
| 15 | مسؤولية الإدارة | 4 | 1 | 2% |
| | مجموع | 44 | 14 | 32% |

المصدر/ من إعداد الباحثين

الجدول (١٠) ملخص مؤشر جودة التدقيق لمكتب رقم (٢)

| مؤشر الجودة (%) AQIND | عدد بنود الجودة التدقيق | | المجموعة |
|--------------------------|-------------------------|-------------------|----------------|
| | الفعلية ACAQ | المعياريه APAQ | |
| 20% | 19 | 50 | معيار (ISA220) |
| 15% | 14 | 44 | معيار (ISA700) |
| 35% | 33 | 94 | المجموع |

المصدر/من إعداد الباحثين

سابعاً: تطبيق مؤشر جودة التدقيق في مكتب رقم (٣):

النتائج المعروضة في جدول رقم (١١) و(١٢) و(١٣) تبين تطبيق مؤشر جودة التدقيق على البيانات الفعلية لمكتب مراقبة الحسابات وكالاتي:

الجدول (١١) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار ٢٢٠ في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٣)

| رقم | فقرات (ISA٢٢٠) | المعياريه APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|-------------------------------|
| 1 | مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق | 7 | 3 | 6% |
| 2 | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 3 | 2 | 4% |
| 3 | تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق | 9 | 3 | 6% |
| 4 | مهمة فريق التدقيق | 14 | 5 | 10% |
| 5 | أداء عملية التدقيق | 7 | 4 | 8% |
| 6 | مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة | 5 | 2 | 4% |
| 7 | التوثيق | 5 | 2 | 4% |
| | المجموع | 50 | 21 | 42% |

المصدر/من إعداد الباحثين

الجدول (١٢) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار 700 في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٣)

| رقم | فقرات (ISA700) | المعياريه APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|-------------------------------------|-------------------|-----------------|----------------------------|
| 1 | عنوان التقرير | 2 | 1 | 2% |
| 2 | اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق | 1 | 1 | 2% |
| 3 | الجهة التي يوجه إليها التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 4 | الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) | 3 | 2 | 5% |
| 5 | فقرة النطاق | 3 | 1 | 2% |
| 6 | تكوين رأي في القوائم المالية | 4 | 1 | 2% |
| 7 | شكل الرأي | 3 | 0 | 0% |
| 8 | رأي المدقق | 5 | 1 | 2% |
| 9 | أساس الرأي | 1 | 0 | 0% |
| 10 | أتاريخ التقرير | 3 | 2 | 5% |

| | | | | |
|-----|----|----|---|----|
| 2% | 1 | 1 | عنوان المدقق | 11 |
| 2% | 1 | 1 | توقيع المدقق | 12 |
| 2% | 1 | 10 | مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية | 13 |
| 0% | 0 | 1 | مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق | 14 |
| 2% | 1 | 4 | مسؤولية الإدارة | 15 |
| 34% | 15 | 44 | المجموع | |

المصدر/من إعداد الباحثين

الجدول (١٣) ملخص مؤشر جودة التدقيق لمكتب رقم (٣)

| مؤشر الجودة (%) AQIND | عدد بنود الجودة التدقيق | | المجموعة |
|--------------------------|-------------------------|----------------|----------------|
| | الفعلية ACAQ | المعيارية APAQ | |
| 22% | 21 | 50 | معيار (ISA220) |
| 16% | 15 | 44 | معيار (ISA700) |
| 38% | 36 | 94 | المجموع |

المصدر/من إعداد الباحثين

ثامنا: تطبيق مؤشر جودة التدقيق في مكتب رقم (٤):

النتائج المعروضة في جدول رقم (٢٠) و(٢١) و(٢٢) تبين تطبيق مؤشر جودة التدقيق على البيانات الفعلية لمكتب مراقبة الحسابات وكالاتي:

الجدول (١٤) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار ٢٢٠ في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٤)

| رقم | فقرات (ISA٢٢٠) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|----------------------------|
| 1 | مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق | 7 | 4 | 8% |
| 2 | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 3 | 2 | 4% |
| 3 | تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق | 9 | 6 | 12% |
| 4 | مهمة فريق التدقيق | 14 | 10 | 20% |
| 5 | أداء عملية التدقيق | 7 | 6 | 12% |
| 6 | مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة | 5 | 2 | 4% |
| 7 | التوثيق | 5 | 1 | 2% |
| | المجموع | 50 | 31 | 62% |

المصدر/من إعداد الباحثين

الجدول (١٥) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار 700 في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٤)

| رقم | فقرات (ISA700) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|----------------------------|
| 1 | عنوان التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 2 | اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق | 1 | 1 | 2% |
| 3 | الجهة التي يوجه إليها التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 4 | الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) | 3 | 1 | 2% |
| 5 | فقرة النطاق | 3 | 2 | 5% |
| 6 | تكوين رأي في القوائم المالية | 4 | 1 | 2% |
| 7 | شكل الرأي | 3 | 1 | 2% |
| 8 | رأي المدقق | 5 | 2 | 5% |
| 9 | أساس الرأي | 1 | 0 | 0% |
| 10 | تاريخ التقرير | 3 | 3 | 7% |
| 11 | عنوان المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 12 | توقيع المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 13 | مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية | 10 | 4 | 9% |
| 14 | مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق | 1 | 0 | 0% |
| 15 | مسؤولية الإدارة | 4 | 2 | 5% |
| | المجموع | 44 | 23 | 52% |

المصدر/من إعداد الباحثين

الجدول (١٦) ملخص مؤشر جودة التدقيق لمكتب رقم (٤)

| مؤشر الجودة (%) AQIND | عدد بنود الجودة التدقيق | | المجموعة |
|--------------------------|-------------------------|-------------------|----------------|
| | الفعلية ACAQ | المعيارية APAQ | |
| 33% | 31 | 50 | معيار (ISA220) |
| 24% | 23 | 44 | معيار (ISA700) |
| 57% | 54 | 94 | المجموع |

المصدر/ من إعداد الباحثين

تاسعا: تطبيق مؤشر جودة التدقيق في مكتب رقم (٥):

النتائج المعروضة في جدول رقم (١٧) و(١٨) و(١٩) تبين تطبيق مؤشر جودة التدقيق على البيانات الفعلية لمكتب مراقبة الحسابات وكالاتي:

الجدول (١٧) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار ٢٢٠ في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥)

| رقم | فقرات (ISA٢٢٠) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---------------------------------------|-------------------|-----------------|-------------------------------|
| 1 | مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق | 7 | 5 | 10% |
| 2 | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | 3 | 3 | 6% |

| | | | | |
|-----|----|----|---|---|
| 16% | 8 | 9 | تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق | 3 |
| 22% | 11 | 14 | مهمة فريق التدقيق | 4 |
| 10% | 5 | 7 | أداء عملية التدقيق | 5 |
| 6% | 3 | 5 | مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة | 6 |
| 8% | 4 | 5 | التوثيق | 7 |
| 78% | 39 | 50 | المجموع | |

المصدر/من إعداد الباحثين

الجدول (١٨) نتائج مؤشر جودة التدقيق وفق المعيار 700 في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥)

| رقم | فقرات (ISA700) | المعيارية APAQ | الفعلية ACAQ | مؤشر جودة التدقيق AQIND |
|-----|---|-------------------|-----------------|----------------------------|
| 1 | عنوان التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 2 | اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق | 1 | 1 | 2% |
| 3 | الجهة التي يوجه إليها التقرير | 2 | 2 | 5% |
| 4 | الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) | 3 | 3 | 7% |
| 5 | فقرة النطاق | 3 | 3 | 7% |
| 6 | تكوين رأي في القوائم المالية | 4 | 3 | 7% |
| 7 | شكل الرأي | 3 | 2 | 5% |
| 8 | رأي المدقق | 5 | 5 | 11% |
| 9 | أساس الرأي | 1 | 1 | 2% |
| 10 | تاريخ التقرير | 3 | 3 | 7% |
| 11 | عنوان المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 12 | توقيع المدقق | 1 | 1 | 2% |
| 13 | مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية | 10 | 9 | 20% |
| 14 | مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق | 1 | 1 | 2% |
| 15 | مسؤولية الإدارة | 4 | 4 | 9% |
| | المجموع | 44 | 41 | 93% |

المصدر/من إعداد الباحثين

الجدول (١٩) ملخص مؤشر جودة التدقيق لمكتب رقم (٥)

| مؤشر الجودة (%) AQIND | عدد بنود جودة التدقيق | | المجموعة |
|--------------------------|-----------------------|-------------------|----------------|
| | الفعلية ACAQ | المعيارية APAQ | |
| 41% | 39 | 50 | معيار (ISA220) |
| 44% | 41 | 44 | معيار (ISA700) |
| 85% | 80 | 94 | المجموع |

المصدر/ من إعداد الباحثين

عاشرا: نسب التزام مكاتب مراقبة الحسابات بالمعايير

إنّ الجدول رقم (٢٠) يبين نسب الالتزام وعدم الالتزام بمعياري التدقيق الدوليين (٢٢٠) و(٧٠٠) لكل مكتب من مكاتب مراقبة الحسابات وكالاتي:

الجدول (٢٠) نسب الالتزام وعدم الالتزام بالمعايير لمكاتب مراقبة الحسابات

| معييار ٧٠٠ | | معييار ٢٢٠ | | | | مكاتب | | |
|------------|-------|------------|-------|-----------|-------|-------|-------|---------|
| غير ملتزم | | ملتزم | | غير ملتزم | | | ملتزم | |
| % | العدد | % | العدد | % | العدد | | % | العدد |
| 66% | 29 | 34% | 15 | 70% | 35 | 30% | 15 | 1 |
| 68% | 30 | 32% | 14 | 62% | 31 | 38% | 19 | 2 |
| 66% | 29 | 34% | 15 | 58% | 29 | 42% | 21 | 3 |
| 48% | 21 | 52% | 23 | 38% | 19 | 62% | 31 | 4 |
| 7% | 3 | 93% | 41 | 22% | 11 | 78% | 39 | 5 |
| 51% | 112 | 49% | 108 | 50% | 125 | 50% | 125 | المجموع |

المصدر/من اعداد الباحثين

في الجدول رقم (٢٠) تم احتساب نسب الالتزام وعدم الالتزام بالفقرات الخاصة بمتطلبات معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) وكذلك بالفقرات الخاصة بمتطلبات معيار التدقيق رقم (٧٠٠) لكل مكتب من المكاتب على حدة. وتبين من الجدول أن أعلى نسبة التزام بالمعيار (٢٢٠) هو من مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥) حيث بلغ نسبة التزامه بهذا المعيار ٧٨% وأن أقل نسبة التزام بالمعيار يعود للمكتب رقم (١) حيث بلغ ٣٠%. وبلغ متوسط نسبة الالتزام بالمعيار من قبل جميع مكاتب مراقبة الحسابات ٥٠% ويتضح كذلك من الجدول رقم (٤١) الالتزام وعدم الالتزام بالمعيار (٧٠٠) من قبل مكاتب مراقبة الحسابات كل على حدة، حيث بلغ أعلى نسبة التزام بهذا المعيار ٩٣% وهو للمكتب رقم (٥) وبينما أقل نسبة التزام هو ٣٢% ويعود للمكتب رقم (٢). وبلغ متوسط نسبة الالتزام بالمعيار (٧٠٠) من قبل جميع مكاتب مراقبة الحسابات ٤٩%.

ويمكن تلخيص نتائج الجدول رقم (٢٠) كما هو موضح في الجدول رقم (٢١)

الجدول (٢١) ملخص نتائج الجدول ٢٠

| مؤشر الجودة% (AQIND) | عدد بنود الجودة | | المجموعة |
|----------------------|-----------------|-----------------|----------|
| | الفعلي (ACAQ) | المعياري (APAQ) | |
| 27% | 125 | 250 | الأولي |
| 23% | 108 | 220 | الثانية |
| 50% | 233 | 470 | المجموع |

المصدر/من إعداد الباحثين

تماشياً مع إطار التحليل المستخدم من قبل (Lainez et. Al, 1999) فإنه يمكن التمييز بين أربعة مستويات للامتثال للمعايير وكما يأتي (بن تومي، ٢٠١٣: ١٧٩)

- التزام مرتفع: ويتحقق ذلك إذا كان المؤشر ٨٠% أو أكثر
 - التزام متوسط: إذا كان المؤشر يتراوح بين ٦٠% و٧٩%.
 - التزام منخفض: وهذا إذا كان المؤشر يتراوح بين ٤٠% و٥٩%.
 - أما إذا كان المؤشر أقل من ٤٠% فهذا يعكس وجود فجوة كبيرة بين ممارسات مستوي الفعلي ومتطلبات المعيار.
- ويمكن تلخيص هذه المستويات في الجدول (٢٢)

الجدول (٢٢) مستويات إطار الالتزام لـ (Lainez)

| مستوى الالتزام | مرتفع | متوسط | منخفض | فجوة |
|---------------------------------------|------------|-----------------|-----------------|------------|
| نسبة مؤشر الجودة التدقيق AQIND (%) | AQIND ≥ 80 | 79 ≥ AQIND ≥ 60 | 59 ≥ AQIND ≥ 40 | AQIND ≤ 40 |

المصدر/ من إعداد الباحثين

وبناءً على الجدولين رقم (٢١) و(٢٢) يمكن الاستنتاج أن مؤشر جودة التدقيق لمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥) يعبر عن التزام متوسط لأن نسبة الالتزام بفقرات هذا المعيار هو (٧٨%)، بينما مؤشر جودة التدقيق لهذا المعيار في مكتب مراقبة الحسابات رقم (١) يعبر عن وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الفعلية للتدقيق وبين متطلبات المعيار رقم (٢٢٠) لأن نسبة الالتزام لفقرات هذا المعيار هو (٣٠%) من قبل المكتب رقم (١) يعبر عن وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الفعلية للتدقيق مع متطلبات المعيار (٢٢٠) وهناك مكاتب مراقبة الحسابات وقعت مؤشر جودة التدقيق لها بين هذين المستويين. أما مؤشر جودة التدقيق لمعيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥) فيعبر عن التزام مرتفع لأن نسبة الالتزام بفقرات هذا المعيار هو (٩٣%)، بينما مؤشر جودة التدقيق لهذا المعيار في مكتب مراقبة الحسابات رقم (٢) يعبر عن وجود فجوة بين الممارسات الفعلية لإعداد تقارير مراقب الحسابات وبين متطلبات المعيار رقم (٧٠٠) لأن نسبة الالتزام بفقرات هذا المعيار بلغت (٣٢%).

عاشرا: أسباب انخفاض جودة التدقيق في مكاتب مراقبة الحسابات (عينة البحث)

بعد احتساب مؤشرات جودة التدقيق لبعض مكاتب مراقبة الحسابات العاملة في إقليم كردستان العراق_أربيل، وبعد أن تبين بأن هناك انخفاض في جودة التدقيق لبعض المكاتب وفقاً للمعيارين (٢٢٠) و(٧٠٠) يمكن اعتبار النقاط التالية كأسباب لانخفاض الجودة في بعض من هذه المكاتب وكالاتي:

١. إن أكثر مكاتب التدقيق الخارجي (مكاتب مراقبة الحسابات) العاملة في إقليم كردستان _ العراق هي مكاتب فردية وليست شركات تدقيق كما هو الحال في البلدان المتقدمة. حيث أنّ لحجم مكاتب التدقيق أثر على جودة عملية التدقيق باعتبار أن المكاتب الكبيرة للتدقيق (شركات تدقيق) قد تمتلك سمعة جيدة بحيث تجعلها تسعى إلى تحقيق جودة أكبر للعملية التدقيقية لحماية سمعتها.
٢. إن آلية تحديد أجور الأتعاب المراقب الحسابات في إقليم كردستان _ العراق تحدد من قبل الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في الإقليم كردستان، في الوقت الذي تعتبر هذه الأجور هي تكاليف تنفق من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها لهذه التكاليف، ويجب أن يرتبط ذلك بالجودة التي تقدم بها الخدمة التدقيقية والتي تعد ضرورة لمكاتب مراقبة الحسابات لكي تسعى للمحافظة على عملائها الذين يتوقعون خدمة تدقيقية جيدة مقابل الاجور التي دفعت لهم.

٣. إن عدم وجود أليه لمراقبة أنشطة مراقب الحسابات في أثناء أداء الخدمات المهنية للتدقيق يؤدي إلى عدم الحفاظ على جودة خدمة التدقيق (لا يلتزم المدقق بتحمل المسؤولية لجودة شاملة لعدم وجود مجلس مهنة مراقبة الحسابات وقصور دور النقابة والجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين).
٤. ضعف الاهتمام الذاتي للعديد من مراقبي الحسابات بمتطلبات رقابة جودة العمل التدقيقي، رغم ادراكهم بأهميتها، وذلك من خلال عدم مواكبة مراقب الحسابات للتطورات العلمية والمهنية لكي يتمكن من أداء واجباته بالكفاءة المطلوبة.
٥. عدم وجود نموذج تقرير موحد من قبل مراقبي الحسابات لأن نموذج التقرير يتغير حسب عملية التدقيق الخارجي وكذلك حسب أجور الاتعاب وجهود مراقب الحسابات.
٦. هناك عوامل كثيرة تؤثر في جودة أعمال التدقيق منها ما يتعلق بالبيئة الداخلية ومنها ما يتعلق بالبيئة الخارجية كالاقتصادية والاجتماعية والتشريعية.
٧. عدم الإلمام الكامل بمعايير التدقيق وعدم الخبرة والثقافة لمهنة المحاسبة والتدقيق.
٨. عدم وجود قرار إلزامي وإجباري في تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل مكاتب مراقبة الحسابات.
٩. قلة الموظفين في مكاتب مراقبة الحسابات وعدم إخضاع موظفي المكاتب التدقيق للدورات التدريبية في مجال المهنة. وفي نهاية هذا المبحث يشير الباحثان إلى نفي الفرضيتين الأساسيتين في البحث. وذلك لأن مكاتب مراقبة الحسابات الخمسة (المكاتب عينة للبحث) لا تلتزم بجميع متطلبات المعيارين (٢٢٠) و(٧٠٠) بنسبة ١٠٠% وإن نسب التزامها بفقرات كل من المعيارين المذكورين هي نسب متفاوتة.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

- هناك مجموعة من الاستنتاجات النظرية والتطبيقية التي توصل اليها الباحثان من خلال البحث وهي كالآتي:
١. يعتبر تقرير المدقق حصيلة العملية التدقيقية التي بنى عليها يتم إبداء الرأي من قبل المدقق. وإنه يمثل حلقة الوصل بين المدقق وبين الأطراف التي يتم التدقيق لأجلها. وبذلك يمكن القول بشكل عام أنه هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وبين جودة تقرير المدقق الخارجي فكلما كانت جودة عملية التدقيق عالية كلما قد أثر ذلك بشكل إيجابي على جودة تقرير المدقق الخارجي لأنه كما هو معروف إن العملية التدقيقية تمر بعدة مراحل أساسية وكل مرحلة تؤثر على أخرى، وتمثل مرحلة التقرير النهائي إحدى المراحل المهمة (أو المرحلة الأخيرة) في عملية التدقيق.
 ٢. بعد اطلاع الباحثان على معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) ودليل التدقيق العراقي رقم (٧) والمتعلق بجودة التدقيق تبين بأن هناك بعض الفروقات بين الاثنين تتمثل بتسميات بعض الفقرات وكذلك عدد الفقرات. أما بعد مقارنة المعيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) مع دليل التدقيق العراقي رقم (٢) تبين بأن هناك فقرات غير مشار إليهما في دليل التدقيق العراقي رقم (٢) والتي هي مذكورة ضمن فقرات المعيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) وكما هي مبينة في متن البحث.
 ٣. أعلى مؤشر جودة التدقيق حققه مكتب مراقبة الحسابات رقم (٥) وفق متطلبات المعيارين (٢٢٠) و(٧٠٠). وأقل مؤشر جودة التدقيق بالنسبة للالتزام بفقرات المعيار (٢٢٠) حققه مكتب مراقبة الحسابات رقم (١). أما أقل مؤشر جودة التدقيق بالنسبة للالتزام بفقرات المعيار (٧٠٠) حققه مكتب مراقبة الحسابات رقم (٢).
 ٤. هناك أسباب لانخفاض جودة التدقيق في مكاتب مراقبة الحسابات (عينة البحث) أهمها ما يلي:
 - عدم وجود قرار إلزامي وإجباري في تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل مكاتب مراقبة الحسابات.

- عدم وجود نموذج تقرير موحد من قبل مراقبي الحسابات لأن نموذج التقرير يتغير حسب عملية التدقيق الخارجي وكذلك حسب أجور الأتعاب، وجهود مراقب الحسابات.
- ضعف الاهتمام الذاتي للعديد من مراقبي الحسابات بمتطلبات رقابة جودة العمل التدقيقي، رغم إدراكهم بأهميتها، وذلك من خلال عدم مواكبة مراقب الحسابات للتطورات.
- إن سهولة وسرعة اتخاذ القرار لتعيين أو عزل مراقب الحسابات من قبل العميل يعطي فرصة لهذا العميل للسيطرة عليه ويجعل مراقب الحسابات في موقف ضعيف لمحاولة عدم فقدان عميله وهنا سيؤدي بمراقب الحسابات إلى التركيز على سرعة إنجاز العمل دون التركيز على الجودة.

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا البحث يوصي الباحثان بما يلي:

١. ضرورة قيام الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان وديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان بإدخال مدققي الحسابات والمدققين في دورات تدريبية مستمرة.
٢. يوصي الباحثان بضرورة تبني معايير التدقيق الدولية بشكل عام كونها تصنيف مصداقية للتقارير المالية وتساهم في دعم وتحقيق الجودة في العملية التدقيقية.
٣. يوصي الباحثان جميع مكاتب مراقبة الحسابات العاملة في إقليم كردستان العراق_ أربيل بضرورة تطبيق معياري التدقيق الدوليين رقم (٢٢٠) و(٧٠٠) والالتزام بفقراتها إضافة إلى أدلة التدقيق العراقية وذلك لتحسين الأداء المهني في العملية التدقيقية والتحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها مراقب الحسابات بحيث تكون ذات جودة عالية يسهل على مستخدمي هذه التقارير عملية صنع واتخاذ القرارات بشكل أدق مما لو كانت هذه التقارير لاتتسم بالجودة.

Evaluating the Performance Quality of the External Auditor Under the Requirements of International Auditing Standards (ISA220-ISA700) An applied Research in A number of Auditing Offices Operating in Erbil- Kurdistan Region of Iraq

Yonis Omar Mohammad¹ - Parzheen Shekh Mohammad Aziz²

¹Board of supreme audit, Kurdistan Region, Iraq.

²Accounting Techniques, Erbil Technical Administrative College, Erbil Polytechnic University, Erbil, Kurdistan Region, Iraq.

Abstract:

The work of the external audit is to provide services for auditing the financial statements and expressing an opinion on the financial statements in the economic units, and as it is known, the parties benefiting from the financial statements are many and many, such as investors, lenders, shareholders, and the government. In order to ensure the correctness and fairness of the financial statements, they must be audited by a person or an auditing institution, and this is what is called an external audit. Here, the importance of external auditing appears in the completion of high-quality and superior work to give reassurance to the parties using the financial statements. The research aims to define the requirements and scope of international auditing standards No. (220) and (700), as well as assessing the quality of the professional performance of the external auditor by applying to five auditing offices operating in the Kurdistan Region of Iraq - Erbil to find out the strengths and weaknesses of the external auditor in the audit process. By knowing the extent of his commitment in professional performance and in preparing the final report, with the requirements of international auditing standards No. (220 and 700). The research reached a number of conclusions, the most important of which is the following: The highest audit quality indicator was achieved by the Account Control Office No. (5) in accordance with the requirements of standards (220) and (700). And the lowest audit quality indicator in relation to compliance with the requirements of the standard (220) was achieved by the Account Control Office No. (1) As for the lowest audit quality indicator in relation to compliance with the requirements of the standard (700), it was achieved by the Audit Office No. (2).. The most important recommendation is the researchers' recommendation to adopt international auditing standards in general, as it adds credibility to financial reports and contributes to supporting and achieving quality in the audit process.

Keywords: External Auditing, (ISA220), (ISA700).

المصادر:

- أدلة التدقيق العراقية أقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٠٠٢/١/١٤.
- دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠١٧، المعيار الدولي للمراجعة (٢٢٠)، رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية.
- ابو يوسف، محمد سالم، ٢٠١١، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم – 220 - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير مقدمة إلى الجامعة الإسلامية – غزة .
- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، ٢٠٠٨، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية ميدانية – رسالة مقدمة للحصول على درجة ماجستير المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة اسيوط.
- بن تومي، بدر، ٢٠١٣، أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- الحذوه، زيدخضر، ٢٠١٥، العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة الشرق الأوسط .
- الفاضل، مالك محمد توفيق، ٢٠١٧، مدى تلبية مكاتب تدقيق الحسابات بمتطلبات رقابة جودة التدقيق طبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم IFAC 220 – دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدققي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق - رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة صلاح الدين – أربيل.
- لونسية، محمد أمين، ٢٠١٧، تطوير مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية – دراسة عينة مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية – جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- المصدر، مرشد عيد، ٢٠١٣، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة – رسالة ماجستير مقدمة إلى الجامعة الإسلامية غزة - كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل .
- نبيل، بوقرة، ٢٠١٧، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية – المركب الصناعي التجاري الحضنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى الجامعة محمد بوضياف بالمسيلة في الجزائر.
- يوسف، غراب، ٢٠١٥، معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة محمد خيضر- الجزائر.
- التميمي، جمانة حنظل، ٢٠١٢، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية- دراسة ميدانية في الكليات والمركز البحثية يف جامعة البصرة – مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد – المجلد الخامس – العدد العاشر.
- الحسيني؛ السعبري، ٢٠١٧، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي- بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة. مجلة جامعة بابل- العلوم المصرفية والتطبيقية، المجلد 25، العدد 4، العراق.
- الزيدي، فراس خضير، ٢٠١٤، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين – دراسة الميدانية ، مجلة المثني للعلوم الدارية والاقتصادية ، المجلد 3، العدد ٧
- العين ، علاء محمد ملو؛ الحكيم ، مجدى مليحي ، 2013، قياس مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية – مجلة الإدارة العامة، المركز الجامعة الأردن ، المجلد 53 ، العدد 2 .
- اللهيبي، إسراء كاظم عبيد حسن؛ خلف، صالح نوري، 2013، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية - المجلد ٨ ، العدد 23، الفصل الثاني.
- جمعة، أحمد حلمي، ٢٠٠٥، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع – عمان .
- على، عبدالوهاب نصر، ٢٠٠٩، المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية ، الجزء الرابع ، الدار الجامعية – الإسكندرية.
- المطارنة، غسان فلاح، ٢٠١٣، مدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى -زمزم ناشرون وموزعون- الأردن- عمان .

IAASB "AUDIT QUALITY AN IAASB PERSPECTIVE"(March 2011)

Abdullah,Mazin & Mihat,Marizah, ٢٠١٣, Measuring Complaine With IFRS Mandatory Disclosure Requirments ; Some evidence from Malasia. Australian Journal of Basic and Applied Sciences Vol. 7.No.8, 163-169.

Abu Bakar, Nur Barizah, Ahmad ,Maslina. ,2009, Auditor independence: Malaysian accountants' perceptions. International Journal of Business and Management, Vol. 4, No.12, 129-141.

chadegani ,Arezoo Aghaei, 2011 ,Review of studies on audit quality International Conference on Humanities, Society and Culture

Choi, Jong-Hag, et al. 2009, Audit office size, audit quality, and audit pricing. Auditing, A Journal of practice & theory Vol. 29 No.1, 73-97.

Suseno, Novie Susanti. ,2013, The Influence Of Independence, Size Of Public Accountant Office Toward Audit Quality And Its Impact On Public Accountant Office Reputation, International Journal of Scientific & Technology Research Vol. 2, No. 3 , 123-126.

Hayes, Rick, Hayes, Roger Dassen ,Arnold Schilder, Philip Wallage, 2005, PRINCIPLES OF AUDITING An Introduction to International Standards on Auditing, Second Edition:

Soltani, Bahram,2007, Auditing: An international approach. Pearson education.

الملاحق:

الملحق 1 // نموذج القائمة المعيارية (١)

| رقم البنود | متطلبات معايير التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية رقم (ISA220) | درجة الالتزام | | نسبة المثوية |
|------------|---|---------------|-----------|--------------|
| | بنود جودة التدقيق | ملتزم | غير ملتزم | مؤشر جودة |
| | مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق | | | |
| 1 | يلتزم المدقق بتحمل مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق يكلف بها | | | |
| 2 | يعد المدقق مثالا وقدوة في جودة التدقيق للأعضاء الآخرين في فريق العمل أثناء جميع مراحل التدقيق (الفحص، التحقيق، التقرير) | | | |
| 3 | يلتزم المدقق بأداء العمل الذي يتمثل بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة | | | |
| 4 | يلتزم المدقق بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرقابة الجودة في عمليات التدقيق. | | | |
| 5 | يصدر المدقق تقاريره التي تعد مناسبة للظروف | | | |
| 6 | قدرة فريق العملية على إثارة الشكوك من دون الخوف من ردود الأفعال الانتقادية | | | |
| 7 | اعتبار المدقق حقيقة أنّ الجودة أمر أساسي في تنفيذ عملية التدقيق. | | | |
| | المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة | | | |
| 8 | يقوم المدقق بطرح الأسئلة على فريق التدقيق أو متابعتهم للتأكد من التزامهم بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية من (النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني) | | | |

| | | | |
|--|--|--|----|
| | | <p>يقوم المدقق بتحديد التصرف المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب إذا علم أن هناك عدم التزام أعضاء الفريق بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.</p> | 9 |
| | | <p>يقوم المدقق بالتوصل إلى الاستنتاج عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطلوبة لعملية التدقيق من خلال مايلي:</p> <p>١- الحصول على المعلومات ذات العلاقة من المكتب لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال.</p> <p>٢- تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات المتعلقة بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلال .</p> <p>٥- إتخاذ الإجراءات المناسبة للقضاء على التهديدات للاستقلالية أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو الأنسحاب من العملية.</p> | 10 |
| | | <p>تقييم العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق</p> | |
| | | <p>يستند المدقق المسؤول على المعلومات التي تساعد في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي خلص إليها فيما يتعلق بقبول واستمرار العلاقة مع العملاء مناسبة وهذه المعلومات هي:</p> <p>١- نزاهة الملاك الأصليين والإدارة العليا</p> <p>٢- ما إذا كان فريق التدقيق مؤهل للقيام بالتدقيق</p> <p>٣- ما إذا كان فريق التدقيق لديه الامكانيات الضرورية مثل الوقت والموارد</p> <p>٤- ما إذا كان المكتب وفريق التدقيق ملتزمين بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة الامور المهمة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق الحالية أو السابقة وانعكاساتها على استمرار العلاقة</p> | 11 |
| | | <p>يشعر المدقق بالرضا عن التقييمات التي يجريها مكتبه لقبول أي عمل جديد أو مواصلة العمل مع عميل سابق، وعليه أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص مناسبة.</p> | 12 |
| | | <p>يقوم المدقق بإبلاغ إدارة المكتب فور وصوله معلومات من شأنها أن تؤثر على عملية التدقيق التي تم قبولها (والتي كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض عملية التدقيق لو سبق أن توافرت)</p> | 13 |
| | | <p>يطبق المكتب مجموعة من السياسات والإجراءات لتقرير قبول أي عميل جديد أو الاستمرار مع عميل سابق</p> | 14 |
| | | <p>يقوم المدقق بتقييم قرارات قبول العملاء أو الاستمرار معهم</p> | 15 |
| | | <p>تقليل فترة الاحتفاظ بالعميل بحيث لا تزيد عن خمس سنوات تحسن من تطبيق رقابة الجودة</p> | 16 |
| | | <p>يقوم المدقق بالتأكد من الأمانة التي يتمتع بها العميل بوسائل مختلفة</p> | 17 |
| | | <p>يقوم المدقق بتقييم العملاء المحتملين من خلال مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والقرارات الضريبية</p> | 18 |
| | | <p>يقوم المدقق بالاستفسار من بعض الأطراف المستقلة عن أية معلومات قد تؤثر على تقييم العملاء المحتملين</p> | 19 |
| | | <p>مهمة فريق التدقيق</p> | |

| | | | |
|--|--|---|----|
| | | يضم فريق التدقيق شخصاً ذا خبرة في مجال التدقيق أو المحاسبة سواء كان من خارج المكتب وتم تكليفه أو من موظفي المكتب | 20 |
| | | لا يعد هذا الشخص (ذو خبرة) من أعضاء فريق التدقيق إذا كانت مشاركته تقتصر على المشورة فقط | 21 |
| | | يكون التشاور الفعال في الأمور الفنية والأخلاقية يمكن تنفيذه عند ما يكون الذين يتم استشارتهم ١- تم إمدادهم بجميع الحقائق ذات الصلة. ٢- لديهم المعرفة المناسبة والأقدمية والخبر. | 22 |
| | | يكون من المناسب الاستشارة من خارج المكتب عندما يفتقر المكتب إلى المصادر الداخلية المناسبة. | 23 |
| | | يتوافر لدى فريق التدقيق التأهل العملي والمهني المناسب في مجال المحاسبة والتدقيق ويمتلكون القدرات والكفاءات المناسبة ل: ١- تنفيذ مهمة التدقيق طبقاً للمعايير المهنية ٢- التمكن من إصدار تقرير التدقيق مناسب للظروف | 24 |
| | | يخضع فريق التدقيق للدورات التدريبية في مجال المهنة بشكل مستمر | 25 |
| | | يستعين المكتب بخبراء خارجيين تابعين لأتجاز مهام التدقيق | 26 |
| | | فهمه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمؤسسة (مكتب التدقيق) | 27 |
| | | يراعي المكتب عند تعيين المدققين المتطلبات القانونية والمهنية | 28 |
| | | معرفته للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة | 29 |
| | | معرفته للنشاطات أو الأعمال ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء | 30 |
| | | قدرته على تطبيق الحكم المهني | 31 |
| | | الفهم والخبرة العملية لفريق التدقيق بعمليات التدقيق المماثلة من حيث طبيعتها ودرجة تعقيدها | 32 |
| | | الخبرة الفنية لأعضاء فريق التدقيق بما في ذلك المعرفة بتقنية المعلومات ومجال المحاسبية والتدقيق | 33 |
| | | أداء عملية التدقيق | |
| | | قيام المدقق بالتوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة | 34 |
| | | يصدر المدقق تقريره مستنداً إلى أدلة إثبات كافية وملائمة | 35 |
| | | يتحمل المدقق في العملية مسؤولية المراجعات التي يتم إجراؤها وفقاً لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بالمكتب | 36 |

| | | | | | |
|--|--|--|---------|---|------|
| | | | | يقوم المدقق بالمشاورات المناسبة بشأن الامور التي تحتاج إلى خبرة معينة | 37 |
| | | | | يسمح المكتب لجهات تدقيق خارجية برقابة جودة خدمات التدقيق التي يقدمها | 38 |
| | | | | يطبق المكتب سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة اختلافات الرأي بين فريق التدقيق ومدقق رقابة الجودة إن حدثت | 39 |
| | | | | يطبق المدقق سياسات وإجراءات واضحة لمعالجة إختلافات الرأي بينه وبين مراجع رقابة الجودة وبين أعضاء فريق العملية مع الجهات التي تمت مشاورتها | 40 |
| | | | | مراقبة معقولة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة | |
| | | | | يطبق المكتب نظام رقابة الجودة على أعماله | 41 |
| | | | | يوجد لدى المكتب نظم مراقبة لضمان تطبيق رقابة الجودة بشكل ملائم | 42 |
| | | | | يرى المدقق بأن السياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة كافية | 43 |
| | | | | يقوم المدقق بالاطلاع على نتائج تقييم نظام رقابة الجودة باستمرار | 44 |
| | | | | يعالج المدقق أوجه الضعف والقصور في نظام رقابة الجودة إن وجدت | 45 |
| | | | | التوثيق | |
| | | | | يحتفظ المدقق بقضايا الإخلال بالمتطلبات الأخلاقية وكيفية معالجتها ضمن وثائق التدقيق | 46 |
| | | | | يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بالالتزام بمتطلبات الاستقلالية ضمن وثائق التدقيق | 47 |
| | | | | يحتفظ المدقق بالمخاطبات والاستنتاجات المتعلقة بقبول العملاء أو الاستمرار معهم ضمن وثائق التدقيق | 48 |
| | | | | يقوم المدقق بتوثيق طبيعة ونطاق والنتائج التي تم التوصل اليها من المشاورات التي تمت اثناء عملية التدقيق | 49 |
| | | | | يجب أن يوثق مدقق رقابة جودة التدقيق أن: ١- الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب لفحص رقابة جودة التدقيق قد تم تنفيذها ٢- فحص رقابة جودة التدقيق قد اكتمل في، أو قبل تاريخ تقرير المدقق ٣- يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود مسائل لم تحل (عالقة) يمكن أن تؤثر سلبا على احكام واستنتاجات فريق التدقيق | 50 |
| | | | | مجموع درجات البنود | 100% |
| | | | الفعلية | المعيارية | |
| | | | | جودة التدقيق | |

الملحق ٢ // نموذج القائمة المعيارية - ٢

| نسبة المؤية | درجة الالتزام | | بنود جودة تقرير مدقق الحسابات | رقم البنو د |
|-------------|---------------|-------|---|-------------|
| | غير ملتزم | ملتزم | | |
| | | | عنوان التقرير | |
| | | | ينبغي أن يحتوى التقرير على العنوان المناسب له ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير المدقق المستقل) في العنوان. | 1 |
| | | | تميز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تقرير مجلس الإدارة أو عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل. | 2 |
| | | | اسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق | |
| | | | يجب تضمين اسم المدقق المسؤول في تقرير المدقق مالم يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. | 3 |
| | | | الجهة التي يوجه إليها التقرير | |
| | | | ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق | 4 |
| | | | يوجه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس إدارة الشركة (وليس إلى إدارة شركة). | 5 |
| | | | الفقرة الافتتاحية أو (التمهيدية) | |
| | | | يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي تم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية. | 6 |
| | | | يجب أن يتضمن في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها هي من مسؤولية إدارة الشركة وأن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بناءً على معايير التدقيق الدولية. | 7 |
| | | | يجب أن يشير المدقق في هذه الفقرة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والايضاحات التفسيرية الأخرى. | 8 |
| | | | فقرة النطاق | |
| | | | يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أو الممارسات المحلية المناسبة | 9 |
| | | | يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة | 10 |
| | | | يجب أن يتضمن التقرير بياناً من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساساً معقولاً للرأي الذي تم إبداءه | 11 |
| | | | تكوين رأي في القوائم المالية | |

| | | | |
|--|--|--|----|
| | | يجب أن يكونَ المدقق رأياً عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق | 12 |
| | | يجب على المدقق، ومن أجل تكوين هذا الرأي أن يستنتج ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول. عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من أخطاء جوهرية سواء بسبب غش أو خطأ ويجب أن يأخذ هذه الاستنتاجات في الاعتبار: ١- استنتاج المدقق طبقاً لمعيار التدقيق (٣٣٠) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. ٢- استنتاج المدقق طبقاً لمعيار التدقيق (٤٥٠) ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية بمفردها أو في مجموعها | 13 |
| | | في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت: - القوائم المالية تفسح بشكل كاف عن السياسات المحاسبية المطبقة. وما إذا كانت هذه السياسات متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق. - المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الوثوق بها، وقابلة للمقارنة، وقابلة للفهم. - المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية تعد مناسبة التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تعد معقولة | 14 |
| | | يجب أن يتضمن تقييم المدقق ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل مع الأخذ في الاعتبار ما يلي: - العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلتها ومحتواها. - ما إذا كانت القوائم المالية (بما فيها الايضاحات) تعبر عن المعاملات والاحداث. | 15 |
| | | شكل الرأي | |
| | | يجب على المدقق أن يبدي رأياً غير مقيد عند استنتاجه أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق | 16 |
| | | يجب على المدقق تقييد الرأي في تقريره طبقاً للمعيار (٧٠٥) اذا: - استنتج أن القوائم المالية ككل ليست خالية من أخطاء جوهرية (استناداً إلى ادلة التدقيق) - المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة | 17 |
| | | إذا كانت القوائم المالية المعدة طبقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل فيجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة. | 18 |
| | | رأي المدقق | |
| | | يجب أن يتضمن القسم الأول من تقرير المدقق رأيه ويجب أن يكون العنوان "الرأي" | 19 |
| | | يجب أن يتضمن قسم الرأي في تقرير المدقق - تحديد الوحدة الاقتصادية التي تم تدقيق قوائمها المالية. - تحديد عنوان كل قائمة تشملها القوائم المالية. | 20 |

| | | | |
|----|--|--|--|
| | | | <ul style="list-style-type: none"> - ينص على أن القوائم المالية والايضاحات تم تدقيقها - تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها كل قائمة - يشير إلى الايضاحات بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة |
| 21 | | | <p>ينظر إلى عبارة " تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية " و"تعطي صورة حقيقية وعادلة " على أنهما متماثلتان. وإن استخدام العبارتين يتم من خلال نظام أو لائحة تحكم تدقيق القوائم المالية في الدولة المعنية</p> |
| 22 | | | <p>عندما يبدي المدقق رأياً غير مقيد، يكون من غير المناسب استخدام عبارات مثل "مع الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، لكونها توجي برأي مشروط أو إضعاف أو تقييد في الرأي.</p> |
| 23 | | | <p>يجب أن يغطي رأي المدقق المجموعة الكاملة من القوائم المالية مثلاً قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والايضاحات المرفقة.</p> <p>أساس الرأي</p> |
| 24 | | | <p>أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعد قسم " الرأي " بعنوان " أساس الرأي " والذي يتضمن مايلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ينص على أن التدقيق تم طبقاً للمعايير - يتضمن عبارة بأن المدقق مستقل عن الوحدة الاقتصادية (التي يتم تدقيق قوائمها) طبقاً للمتطلبات الأخلاقية التي يتطلبها التدقيق - ينص على ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تعد كافية لتوفير أساس لرأيه <p>تاريخ التقرير</p> |
| 25 | | | <p>يجب أن يؤرخ تقرير المدقق بتاريخ لايسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على مايكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي يستند إليها رأيه في القوائم المالية بما في ذلك الادلة التالية:</p> <p>١- جميع القوائم المالية والايضاحات.</p> <p>٢- أولئك الذين لديهم سلطة معترف بها قد أقرروا بأنهم يتحملون المسؤولية عن تلك القوائم المالية.</p> |
| 26 | | | <p>مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة.</p> |
| 27 | | | <p>يجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات.</p> <p>عنوان المدقق</p> |
| 28 | | | <p>يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.</p> <p>توقيع المدقق</p> |

| | | | |
|--|--|---|----|
| | | يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هو مناسب ويوقع التقرير عادة باسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية التدقيق. | 29 |
| | | مسؤولية المدقق عن تدقيق القوائم المالية | |
| | | يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعنوان "مسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية". | 30 |
| | | يجب أن ينص على أن أهداف المدقق هي: ١- الحصول على تأكيد معقول إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريف جوهري بسبب الغش أو الخطأ ٢- اصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأي المدقق | 31 |
| | | يجب أن ينص على أن التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد، إلا أنها ليس ضماناً على أن التدقيق طبقاً للمعايير ستكشف دائماً عن تحريف جوهري عندما يكون موجوداً. | 32 |
| | | يجب أن ينص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ: ١- أنها تعد جوهرياً إذا كانت يمكن توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها على قرارات المستخدمين. ٢- أن يقدم تعريفاً للأهمية النسبية طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (القابل للتطبيق). | 33 |
| | | يجب أن ينص على أن مسؤوليات المدقق هي: ١- تحديد مخاطر التحريفات الجوهري في القوائم المالية سواء كان بسبب الغش أو الخطأ ويعد خطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن الخطأ. ٢- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء الرأي فاعلية الرقابة الداخلية للشركة. | 34 |
| | | تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة | 35 |
| | | تقويم العرض الشامل، وهيكل ومحتوى القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات ولأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق عرضاً عادلاً | 36 |
| | | يجب أن ينص على أن المدقق يتصل بالملكفين بالحوكمة فيما يتعلق بالنطاق والتوقيت المخطط للتدقيق وأوجه القصور في الرقابة الداخلية | 37 |
| | | يجب أن ينص على أن المدقق يزود الملكفين بالحوكمة بشأن التزامه بالمتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالاستقلال | 38 |
| | | يجب ادراج وصف مسؤوليات المدقق عن مراجعة القوائم المالية ضمن: ١- متن تقرير المدقق ٢- ملحق مرفق مع تقرير المدقق ٣- من خلال اشارة محددة ضمن تقرير المدقق | 39 |

| | | | | | |
|--|--|--|---------|---|------|
| | | | | مسؤوليات التقرير الأخرى للمدقق | |
| | | | | إذا تولى المدقق مسؤوليات تقرير أخرى بالاضافة إلى مسؤولياته فيجب تناولها في قسم منفصل في تقرير المدقق بعنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" | 40 |
| | | | | مسؤولية الإدارة | |
| | | | | يجب ان يبين تقرير المدقق بوضوح في فقرة خاصة ان الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار التقارير المالية المنطبقة | 41 |
| | | | | تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية | 42 |
| | | | | اختيار وطببق السياسات المحاسبية | 43 |
| | | | | تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على البقاء كوحدة مستمرة وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً | 44 |
| | | | | المعيارية | 100% |
| | | | الفعلية | مجموع درجات البنود جودة تقرير المدقق الحسابات | |